



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 28. März 2007 betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen. Sie bilden einen Bestandteil dieses Spruchs.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist B. Bei einer Außenprüfung der Jahre 2001 bis 2004 wurde die Feststellung getroffen, dass „der Ausgleichsposten gemäß § 29 UmgrStG sowie der rechnerische doppelte Gewinnermittlungsartwechsel“ für die Realteilung der C zum 31.12.2000 zwar ermittelt, in weiterer Folge aber nicht erklärt worden sei. Die Ansätze seien überprüft und hinsichtlich der nicht zu berücksichtigenden „Abfertigungsrückstellung“ korrigiert worden (Tz. 6 des Prüfungsberichts vom 30.3.2007). Es ergebe sich dadurch ein „Übergangsgewinn“ von 543.663,73 S, der nach Berücksichtigung des aktiven Ausgleichspostens“ von 264.567,62 S verteilt auf 15 Jahre abzusetzen sei. Dies führte zu Gewinnerhöhungen von 18.606 S (2001), 1.352,15 € (2002), 1.352,15 € (2003) und 16.226,25 € (2004; 1.352,15 € laufender Gewinn + 14.874,10 € Veräußerungsgewinn, ds. 11/15 von 20.282,70 € bzw. 279.096,10 S).

Gegen die auf der Grundlage dieser Feststellungen (mit Ausfertigungsdatum 28.3.2007) ergangenen, auf § 200 Abs. 2 BAO gestützten Einkommensteuerbescheide der Jahre 2001 bis 2004 wurde eingewendet, dass die Zurechnung des von der Betriebsprüfung festgestellten Übergangsgewinns von 543.663,72 S „nicht richtig“ sei. In Rz 1579 der UmgrStR werde festgehalten, dass der mit der Bilanzierung im Normalfall verbundene Wechsel zur Gewinnermittlungsart gemäß § 4 Abs. 1 EStG nicht eintrete, wenn die verbleibende Mitunternehmerschaft und der abzufindende Mitunternehmer die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 beibehalten wollen. Zur Vermeidung eines doppelten Wechsels der Gewinnermittlungsart habe der Jahres- oder Zwischenabschluss diesfalls bloß Statuscharakter (Evidenzstatus). Der Bw. habe den Gewinn weiterhin nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Alle weiteren Ausführungen der UmgrStR seien daher nicht mehr maßgeblich.

Der „Übergangsgewinn“ von 543.663,73 S (702.620,48 S laut Berechnung der Sachverständigen abzüglich Korrektur laut Prüfung von 158.956,75 S) entspreche exakt den vom Bw. übernommenen und auch erhaltenen bzw. geleisteten Einnahmen und Ausgaben der Jahre ab 2001 und sei in den Gewinnermittlungen (Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen) dieser Jahre auch entsprechend berücksichtigt worden. Jeder Ansatz eines Übergangsgewinns würde zu einer doppelten Besteuerung (im Ausmaß dieses Übergangsgewinns) führen. Als theoretische Alternative wären die Gewinnermittlungen der Jahre ab 2001 um die in der Übergangsgewinnermittlung enthaltenen Einnahmen und Ausgaben zu berichtigen. Dies sei allerdings im Sinne der oben zitierten Rz 1579 der UmgrStR „von der Finanz nicht so vorgesehen“. Im Übrigen wäre – wenn die vorstehenden Argumente und Ausführungen nicht stichhaltig sein sollten – die Aufteilung nach einem Kapitalkonto auch nicht zutreffend. Vor der Realteilung sei das Ergebnis zwischen dem Bw. und dem Mitgesellschafter im Verhältnis 50 zu 50 aufgeteilt worden. Jede andere Zuteilung wäre unbegründet. Es werde daher ersucht, den bisher angesetzten Übergangsgewinn von 543.663,73 S wieder aus der Gewinnermittlung auszuscheiden.

In den in diesem Punkt abweisenden Berufungsvorentscheidungen (mit Ausfertigungsdatum 20.6.2007) wurde zu den (wörtlich wiedergegebenen) Rz 1579 bis 1581 UmgrStR ausgeführt:

Rz 1579 der UmgrStR besage nach Ansicht der Betriebsprüfung lediglich, dass die auf Grund der Realteilung erforderliche Bilanzierung (in den Nachjahren) unterbleiben könne, wenn beide ehemaligen Mitunternehmer den Gewinn weiterhin nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. Zu Rz 1581 der UmgrStR sei auszuführen, dass allein aus der Aufteilung des Abschnitts in die Unterabschnitte „Allgemeines“ und „Rechnerischer Wechsel der Gewinnermittlungsart“ ersichtlich sei, dass dieser Wechsel zwingend vorzunehmen sei und seitens der mit der Realteilung beauftragten Sachverständigen auch richtig berechnet worden sei. Zum Teilungs-

stichtag 31.12.2000 habe der auf den Bw. (auf Grund seines Kapitalanteils von 56,73%) entfallende anteilige Übergangsgewinn – ohne Berücksichtigung von Abfertigungen – 2.260.276 S betragen. Die tatsächliche Zuteilung (übernommene Vermögenswerte – angesetzt als Übergangsverlust) habe jedoch nur 1.716.612 S betragen. In der Differenz von 543.664 S sei daher ein zu versteuernder Übergangsgewinn zu erblicken.

Zur „Kapitalproblematik“ sei Folgendes anzumerken: Das Bestreben beider Parteien sei dahin gegangen, dem steuerlichen Gewinnverteilungsschlüssel von 50:50 – ohne „eventuelle Ausgleichszahlung“ – bei der Realteilung so nahe wie möglich zu kommen. Unter diesem Gesichtspunkt sei dann auch die Zuteilung der jeweiligen Aktiva und Passiva an die „Trennungspartner“ erfolgt. Die Ursache für den etwas höheren Kapitalanteil (56,73%) liege vor allem darin, dass der Bw. einen höheren Firmenwert zugewiesen bekommen habe.

Mit Schreiben vom 23.7.2007 ersuchte der Bw. um die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Über die Berufung gegen die genannten Bescheide wurde mit Berufungsentscheidung vom 20.1.2011, RV/0638-I/07 abgesprochen (zustimmend – in Auseinandersetzung mit *Sulz-Oberkleiner*, SWK 2011, 899 – *Hübner-Schwarzinger/Six* in Kofler (Hrsg.), UmgrStG, 1. Aufl. 2012 sowie 2. Aufl. 2013, § 23 Rz 95). Die Entscheidung wurde mit Erkenntnis des VwGH vom 25.7.2013, [2011/15/0046](#), wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhalts aufgehoben.

Gemäß § 63 Abs. 1 VwGG ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz im fortgesetzten Verfahren an die dem Erkenntnis des VwGH zugrunde liegende Rechtsansicht gebunden.

2. Der Frage, nach welchem Schlüssel bei der Ermittlung der ersten Tangente des (rechnerischen) doppelten Wechsels der Gewinnermittlungsart vorzugehen war, kam in der Entscheidung vom 20.1.2011 keine Bedeutung zu. Auf der Grundlage der vom VwGH vertretenen Rechtsansicht war jedoch der Schlüssel der Gewinnverteilung heranzuziehen, der auch im Falle des Eingangs der Kundenforderungen vor dem Realteilungstichtag zur Anwendung gekommen wäre. Auf die beiliegenden Berechnungsblätter wird verwiesen.

3. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter (Bemessungsgrundlagen, ESt 2001 in ATS und in Euro, ESt 2002 bis 2004).

Innsbruck, am 11. November 2013