

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Senat_X in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steirische Wirtschaftstreuhand GmbH & Co KG, Leonhardstrasse 109, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 12.6.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 11.04.2013, betreffend Feststellung von Einkünften 2007-2011 in der Sitzung am 17.12.2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Änderungen sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Spruchbestandteil bildet.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist nach einer Außenprüfung bei der Beschwerdeführerin (Bf), ob bei einem Verkehrswertzusammenschluss mit fortgesetzter Einnahmen-Ausgabenrechnung die Buchwertfortführung zulässig ist. Die belangte Behörde verneint dies, weil im gegenständlichen Fall nur im Rahmen der Bilanzierung Vorsorge gegen eine Verschiebung stiller Reserven (§ 24 Abs 2 UmgrStG) getroffen werden könnte und beruft sich hierfür auf *Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn*, UmgrStG⁴, § 24 Tz 104. Für die Bf findet diese Ansicht im Gesetz keine Deckung, die Erstellung von Ergänzungsbilanzen müsse reichen, wofür auch die hM spreche [*Helbich/Wiesner/Bruckner*, UmgrStG (2002), § 24 Rz 183; *Wiesner/Schwarzinger/Sedlacek/Sulz*, Zusammenschluss und Realteilung von Rechtsanwälten (Linde 1998), 61; *Huber*, *ecolex* 2001, 809; *Hübner-Schwarzinger* in FS Josef Schlager (Linde 2012), 192].

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Zwei Ärzte schlossen sich zu einer OG zusammen, wobei sowohl die Einzelunternehmer als auch die nachfolgende OG ihren Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG ermittelt hat. Im Zuge des Zusammenschlusses wurden die (negativen) stillen Reserven aus Sozialkapitalrückstellungen, Fremdwährungskredit und Firmenwert in Form einer

"Ergänzungsbilanz zum 30. September 2007" abgebildet. Ihre weitere Evidenzierung erfolgte durch "Ergänzungsbilanzansätze". Weitere stille Reserven bestehen nicht, insbesondere nicht im Umlaufvermögen mangels Wareneinsatzes.

Die Buchwertfortführung (§§ 14 Abs 1, 15, 16 Abs 1 UmgrStG) ist nur zulässig, wenn für die weitere Gewinnermittlung Vorsorge getroffen wird, dass es bei den am Zusammenschluss beteiligten Steuerpflichtigen durch den Vorgang der Übertragung zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt (§ 24 Abs 2 UmgrStG).

Der Gesetzestext schreibt keine spezielle Form der Gewinnermittlung vor.

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

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

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

Im vorliegenden Fall bestehen keine stillen Reserven im Umlaufvermögen. Es können seitens des erkennenden Senates keine Bedenken dagegen ausgemacht werden, dass es zulässig ist, neben positiven stillen Reserven (Firmenwert) auch negative (Rückstellungen) bzw. neben stillen Reserven des Anlagevermögens auch solche in langfristigen Verbindlichkeiten (Fremdwährungskredit, Sozialkapitalrückstellungen) in einer Ergänzungsrechnung zu evidenzieren; in all diesen Fällen geht es um Wirtschaftsgüter, die langfristig dem Betrieb zugeordnet sind. In den Folgejahren bestehen als "Ergänzungsbilanz" bezeichnete Ergänzungsrechnungen, aus denen die zugeordneten stillen Reserven weiterhin ersichtlich sind.

Der erkennende Senat teilt somit die von der Bf ins Treffen geführte Literaturmeinung (vgl. weiters *Hübner-Schwarzinger/Six in Kofler*, UmgrStG³ [zur Verwaltungspraxis nach dem UmgrStR-Wartungserlass 2014 4. Auflage], § 24 Rz 157), zumal auch die UmgrStR nunmehr dieser Ansicht folgen und anderes weder dem Gesetzeswortlaut zu entnehmen noch aus seinem Regelungszweck zu erschließen wäre. Vorsorge gegen eine Verschiebung stiller Reserven kann nicht nur durch Bilanzierung, sondern auch durch Ergänzungsrechnungen zur Einnahmen-Ausgaben-Rechnung getroffen werden.

Die nicht bekämpften Feststellungen der Außenprüfung (Zinsen Verrechnungskonto) bleiben aufrecht.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Zur aufgeworfenen Rechtsfrage fehlt eine Rechtsprechung des VwGH.

Wien, am 12. Jänner 2016