



## Berufungsentscheidung

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

Der Berufung wird Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen. Sie bilden einen Bestandteil des Bescheidspruchs.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Freiberufler. 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 Kanzlei 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 Teilungsstichtag 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 – ange- setzt 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 Aus- gleichszahlung“ – bei der Realteilung so nahe wie möglich zu kommen. Unter diesem Ge- sichtspunkt sei dann auch die Zuteilung der jeweiligen Aktiva und Passiva an die „Trennungs- partner“ 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.) Die Besteuerungsgrundlagen der Mitunternehmer der übertragenden Personengesellschaft erfahren durch die Realteilung keine Änderung (§ 28 iVm [§ 14 UmgrStG](#)). Erfolgt die Übertragung der Vermögensteile zum Regelbilanzstichtag der übertragenden Personenge- sellschaft, so ergibt sich die Besteuerungsgrundlage für die Mitunternehmer der übertragen- den Personengesellschaft aus der Steuerbilanz dieser Gesellschaft zum Bilanzstichtag.

Wird der Gewinn von der übertragenden Personengesellschaft nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt und wird diese Art der Gewinnermittlung von den ausscheidenden Mitunternehmern nach der Realteilung beibehalten, so kommt es durch die Realteilung zu *keinem Wechsel der Ge- winnermittlungsart*. Die aufzustellende Teilungsbilanz hat ausschließlich den Charakter eines Status (vgl. *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG, Wien 2000, 459).

2.) Bei den Nachfolgeunternehmern bedarf es nach herrschender Lehre und Verwaltungspra- xis *dennoch einer Korrektur* der steuerlichen Ergebnisse, um eine – nicht in ihrem Belieben stehende – Verschiebung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen auf Grund der bisher in Anspruch genommenen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG auszuschließen. Die Korrektur erfolgt im Weg der Ermittlung von Differenzbeträgen, die (als Korrekturposten) bei den steuerlichen Ergebnissen der Nachfolgeunternehmer nach dem Teilungsstichtag zu berück- sichtigen sind (*Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG, 4. Aufl., § 30 Rz. 7).

Sind beispielsweise an einer Mitunternehmerschaft A, B und C zu gleichen Teilen beteiligt, weist die zum Teilungsstichtag aufgestellte Bilanz Forderungen von 1.200 und Lieferverbind- lichkeiten von 600 aus und übernimmt der ausscheidende Gesellschafter C (laut Teilungsbilanz) Forderungen von 900 und Verbindlichkeiten von 100, so kommt es beim Gesellschafter C zu einem Korrekturbetrag von -600 (200 - 900 + 100). Diesem steht ein – auf Grund unver-

änderter Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG – gewinnwirksam erzielter Ertrag von 800 (Zufluss von 900 abzüglich Abfluss von 100) gegenüber, sodass sich insgesamt eine Gewinnauswirkung von 200 ergibt, die beim dargestellten Gewinnverteilungsschlüssel von C auch dann zu versteuern gewesen wäre, wenn es zu keiner Realteilung gekommen wäre (Beispiel in Anlehnung an die im Berufungsverfahren mehrfach erwähnte Rz. 1581 UmgrStR 2002).

Die Ermittlung des Korrekturbetrags erfolgt methodisch in Form eines *fiktiven doppelten Wechsels der Gewinnermittlungsart* (dh. von der Gewinnermittlungsart des § 4 Abs. 3 EStG auf § 4 Abs. 1 EStG bei der Personengesellschaft; von der Gewinnermittlungsart des § 4 Abs. 1 EStG auf § 4 Abs. 3 EStG beim Gesellschafter nach erfolgter Realteilung). Er entsteht erst auf Grund der *unterschiedlichen* Verteilung der beiden Übergangsgewinne bzw. -verluste. Die erste erfolgt nach dem Verhältnis der Erfolgsbeteiligung in der Personengesellschaft, die zweite nach dem – davon abweichenden – Verhältnis der übernommenen Wirtschaftsgüter.

3.) Die Rechtsansicht, wonach es einer *Korrektur* der steuerlichen Ergebnisse im Wege eines fingierten doppelten Wechsels der Gewinnermittlungsart bedarf, um eine Verschiebung von Steuerwirkungen hintanzuhalten, lässt sich mit dem geltenden Rechtsbestand, wie er vom Unabhängigen Finanzsenat anzuwenden ist, indessen nicht in Einklang bringen.

4.) Der Bw. vertritt (vereinfacht) die Rechtsansicht, dass ein Gesellschafter (A), der aus dem Forderungsbestand einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft von insgesamt 1.200 lediglich Forderungen mit einem Betrag von 400 übernimmt, auch nur diese Forderungen und nicht zusätzlich noch einen Betrag von 200 zu versteuern hat, wie er sich aus dem folgenden Rechengang ergibt, der auch den angefochtenen Bescheiden zugrunde liegt (wobei aus Vereinfachungsgründen davon ausgegangen wird, dass es sich um den gesamten „Übergangsgewinn“ handelt):

- a.) „Rechnerischer“ Übergang von § 4 Abs. 3 auf § 4 Abs. 1: A: +600; B: +600;
- b.) „Rechnerischer“ Übergang von § 4 Abs. 1 auf § 4 Abs. 3: A: -400; B: -800;
- c.) Korrekturposten bei A: +200, bei B: -200;
- d.) Gewinnauswirkung bei A: +400 (an Forderungseingang) + 200 (an Korrekturposten) = +600; bei B: +800 (an Forderungseingang) - 200 (an Korrekturposten) = +600.

5.) Gemäß [§ 30 Abs. 1 Z 1 UmgrStG](#) gilt, dass der Nachfolgeunternehmer das übertragene Vermögen mit jenen Werten anzusetzen hat, die sich bei der geteilten Personengesellschaft bei Anwendung des § 16 unter Beachtung des § 29 ergeben haben. Er ist im Rahmen einer Buchwertteilung für Zwecke der Gewinnermittlung so zu behandeln, als ob er Gesamtrechtsnachfolger wäre ([§ 30 Abs. 1 Z 3 UmgrStG](#)).

[§ 30 Abs. 1 Z 1 UmgrStG](#) normiert somit, dass der Nachfolgeunternehmer die von der übertragenden Personengesellschaft angesetzten Werte fortzuführen hat. [§ 30 Abs. 1 Z 3 UmgrStG](#) enthält eine materiell-rechtliche Gesamtrechtsnachfolgefiktion, wonach der Nachfol-

geunternehmer in die bilanzsteuerrechtlichen Rechte und Pflichten der übertragenden Personengesellschaft eintritt (*Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG, 4. Aufl., § 30 Rz. 1 und 14).

6.) Die Tatsache, dass die im Status erfassten Forderungen und Verbindlichkeiten (aus Lieferungen und Leistungen etc.) zu keinem steuerwirksamen Übergangsergebnis führen, sondern erst im Rahmen der laufenden Gewinnermittlung des Übernehmenden für alle Partner als laufende Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben steuerwirksam werden, ist nach herrschender Ansicht weder als Steuerlastverschiebung gemäß § 29 Abs. 1 letzter Satz iVm [§ 24 Abs. 2 letzter Satz UmgrStG](#) noch als Äquivalenzverletzung gemäß § 31 Abs. 1 Z 1 iVm [§ 6 Abs. 2 UmgrStG](#) zu werten. Nach Ansicht des BMF (siehe schon AÖFV Nr. 174/1998) handelt es sich dabei um eine Frage der *objektiv richtigen Gewinnermittlung und Gewinnzurechnung* nach der Umgründung. Der „*objektiv richtige Gewinn*“ werde dadurch erfasst, dass der doppelte Wechsel der Gewinnermittlungsart nur rechnerisch vorgenommen werde. Da die Vermögensabfindung *Vereinnahmungs- bzw. Verausgabungswirkung* habe, seien die festgestellten Beträge bei der Gewinnermittlung im ersten Wirtschaftsjahr nach dem Teilungsstichtag zu berücksichtigen (vgl. *Wiesner ua.*, Zusammenschluss und Realteilung von Rechtsanwälten, Wien 1998, 108).

7.) Dagegen ist einzuwenden, dass die vom Nachfolgeunternehmer übernommenen Vermögensgegenstände, zB Kundenforderungen, an Werthaltigkeit verlieren können, noch ehe sie (zur Gänze) vereinnahmt worden sind. Es wäre *nicht sachgerecht*, davon auszugehen, dass Korrekturposten, die auf Grund des fiktiven doppelten Wechsels der Gewinnermittlungsart angefallen sind, auch dann zur Gänze zu erfassen sind und steuerlich *wirksam werden*, wenn die entsprechenden Forderungen nach dem Teilungsstichtag an Wert verloren haben bzw. uneinbringlich geworden sind. Bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG könnte dem Wertverlust der Forderung Rechnung getragen werden. Bei den „Korrekturposten“ ist dies nicht der Fall. Sie bleiben unverändert. Im Beispieldfall (siehe Punkt 4.) hätten zwar A und B in Summe nichts zu versteuern. Es verbliebe aber dabei, dass A *jedenfalls* den Betrag von 200 *ertragswirksam* zu erfassen hätte und B denselben Betrag *gewinnmindernd* geltend machen könnte. Daran ändert sich im Grunde nichts, wenn von der nach Ansicht der Finanzverwaltung zulässigen (gesetzlich nicht vorgesehenen) „Alternativmethode“ Gebrauch gemacht wird und die „rechnerischen Ergebnisse des doppelten Wechsels der Gewinnermittlungsart“ – wie dies im vorliegenden Fall erfolgt ist – „in eine dem [§ 29 Abs. 1 UmgrStG](#) entsprechende Vorsorgemethode eingekleidet werden“ (vgl. Rz 1581 UmgrStR, Variante 2). Es kommt dann nur zu einer Verteilung der (positiven und negativen) Korrekturposten auf 15 Jahre, unabhängig davon, ob und wann Forderungen eingegangen bzw. wertlos geworden sind.

8.) Die Vornahme von Korrekturposten wird damit gerechtfertigt, dass auch bei Realteilungen sichergestellt sein müsse, dass die Gewinne bzw. Verluste – unabhängig von der Art der Gewinnermittlung – „demjenigen zugerechnet und damit bei ihm steuerlich wirksam werden, der sie erwirtschaftet hat“. Durch die (dargestellte) Vorgangsweise werde „sichergestellt, dass trotz der weiterhin vorgenommenen Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung die steuerliche Erfassung des bis zum Teilungsstichtag *erwirtschafteten Gewinnes* nach Maßgabe der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft vorgenommen wird“ (vgl. *Hügel/Mühleher/Hirschler*, UmgrStG, 459 f.).

a.) Es mag zutreffend sein, dass die *Leistungen*, die der Erfassung von Kundenforderungen als mögliche Tangenten eines Übergangsgewinns zu erfassen sind, vor dem Teilungsstichtag erbracht worden sind. In diesem Sinn kann davon gesprochen werden, dass es sich bei der Vereinnahmung der entsprechenden Forderungen um Resultate handelt, die auf Vorgänge zurückzuführen sind, die *vor* dem Teilungsstichtag „erwirtschaftet“ worden sind. Dessen ungeachtet handelt es sich noch um keine „*Gewinne*“ (*im steuerlichen Sinn*), die erwirtschaftet worden sind. Wird das steuerlich relevante Ergebnis fortgesetzt (dh vor und nach dem Teilungsstichtag) im Weg der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) ermittelt und kommt es anlässlich der Realteilung zu keinem tatsächlichen Wechsel der Gewinnermittlungsart, ist es unzulässig, davon auszugehen, dass die entsprechenden Gewinne schon vor dem Teilungsstichtag erzielt, dh. realisiert worden sind.

b.) Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG unterscheidet sich von jener nach § 4 Abs. 1 EStG – von hier nicht in Betracht kommenden Ausnahmen (zB AfA) abgesehen – vor allem hinsichtlich des Zeitpunkts, in dem sich die Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben auswirken, dh. wirksam werden. Bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung kommt es auf den Zufluss bzw. Abfluss im Sinne des § 19 EStG an. Gewinne bzw. Verluste werden erst in diesem Zeitpunkt realisiert. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG kommt es auf den Zeitpunkt des Entstehens der Forderung an. Gewinne bzw. Verluste werden (schon) in diesem Zeitpunkt realisiert: Das Realisationsprinzip ergibt sich insoweit aus dem Vermögensvergleich als Gewinnermittlungsart (*Doralt*, EStG, § 6 Tz 36).

Die Ansicht, dass Gewinnrealisierung bei fortgesetzter Einnahmen-Ausgaben-Rechnung *erst im Zeitpunkt der Vereinnahmung* der Forderung eintritt, liegt im Grunde auch der dargestellten Methode der Ermittlung von Korrekturposten zugrunde. Erst in diesem Zeitpunkt kommt es zu einer steuerwirksamen Erfassung des Zahlungsflusses. Dessen ungeachtet wird davon ausgegangen, dass es erforderlich erscheine, das steuerliche Ergebnis um einen Betrag zu korrigieren, der einem während des Bestands der Mitunternehmerschaft „erwirtschafteten Gewinn“ der einzelnen Gesellschafter entspricht. Dies, obwohl es vor den Zahlungsflüssen, die

---

sich aus der fortgesetzten Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ergeben, noch zu keiner steuerlich wirksamen Realisation von Gewinnen bzw. Verlusten gekommen sein kann. Eine Verteilung von Gewinnen setzt voraus, dass solche Gewinne *entstanden* sind.

c.) Nach § 4 Abs. 10 EStG ist durch Zu- und Abschläge auszuschließen, dass Veränderungen des Betriebsvermögens unberücksichtigt bleiben. Die Regelung gilt nur für den Fall des *Wechsels der Gewinnermittlungsart*. Sie ist daher im gegebenen Zusammenhang nicht anwendbar. Übergangsverluste wären ansonsten auf sieben Gewinnermittlungszeiträume zu verteilen.

d.) Bei den Komponenten, die – nach herrschender Ansicht – in die Ermittlung des „rechnerischen doppelten Übergangsgewinns“ (Korrekturpostens) Eingang finden, handelt es sich noch um keine realisierten Gewinne. Eine *Norm*, die es zulässig erscheinen ließe, „potentielle“ Gewinne, die aus der Zeit der Mitunternehmerschaft herrühren, als realisiert anzusehen und den ehemaligen Gesellschaftern nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels zuzuteilen, besteht offenkundig nicht. Es erscheint auch widersprüchlich, davon auszugehen, dass Gewinne aus Kundenforderungen beim Nachfolgeunternehmer (erst) nach Maßgabe des Zuflusses (§ 19 Abs. 1 EStG) zu erfassen sind, gleichzeitig aber doch der Ansicht zu folgen, dass es darum geht, eine Vorsorge zu treffen, um eine „Verschiebung von Steuerwirkungen“ zu vermeiden. Hat kein tatsächlicher Wechsel der Gewinnermittlungsart stattgefunden, liegen noch keine Gewinne bzw. Verluste vor. Bei den Forderungen, die vor dem Teilungsstichtag entstanden sind, kann es sich nur um die Träger „potentieller“ Gewinne handeln, nämlich solcher, die – bei Beibehaltung derselben Gewinnermittlungsart – im Zeitpunkt ihres Zuflusses *und* im Umfang ihrer Werthaltigkeit verwirklicht werden.

e.) Dieselben Überlegungen (wie für Kundenforderungen) gelten auch für die anderen Komponenten des vorliegenden Übergangsgewinns.

9.) Der Berufung war daher auch in diesem Punkt Folge zu geben. Der aktive Ausgleichsposten war zu berücksichtigen, der "doppelte Übergangsgewinn" hingegen nicht (wobei dahingestellt sein kann, ob er in der zutreffenden Höhe ermittelt worden ist). Hinsichtlich des weiteren Berufungspunktes wird auf die Ausführungen der Berufungsvorentscheidungen verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 20. Jänner 2011