

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden und die weiteren Senatsmitglieder in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreterin, vom 6.12.2012 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2007 in der Sitzung am 18.5.2016 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf), Facharzt für Radiologie, schloss sich mit einem weiteren Facharzt für Radiologie mit Vertrag vom 19.11.2007 unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art. IV UmgrStG rückwirkend zum 30.9.2007 in eine offene Gesellschaft (OG) für Radiologie zusammen. Beide Ärzte hatten bis zum Zusammenschluss ihren Gewinn durch Einnahmen- Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Die OG setzte diese Form der Gewinnermittlung fort. Im Zuge des Zusammenschlusses wurden die (negativen) stillen Reserven aus Sozialkapitalrückstellungen, Fremdwährungskredit und Firmenwert in Form einer "Ergänzungsbilanz zum 30.9.2007" abgebildet; ihre weitere Evidenzierung erfolgte durch "Ergänzungsbilanzansätze".

Nachdem der Bf zunächst erklärungsgemäß zur Einkommensteuer für das Jahr 2007 veranlagt worden war, verfügte das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid vom 6.12.2007 die Wiederaufnahme des Verfahrens und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren einen neuen Einkommensteuerbescheid. Begründet wird die Wiederaufnahme damit, dass das Finanzamt erst auf Grund einer Mitteilung durch das Finanzamt der OG

davon Kenntnis erlangt habe, dass die übernehmende OG eine Gewinnermittlung mittels Einnahmen- Ausgabenrechnung vornehme, diese neue hervorgekommene Tatsache bedinge eine Übergangs- und Veräußerungsgewinnbesteuerung. In der Begründung des verwiesenen Einkommensteuerbescheides führt das Finanzamt aus, als Methode für den Zusammenschluss sei der Verkehrswertzusammenschluss mit Ergänzungsbilanzen gewählt worden. Das Erstellen von Ergänzungsbilanzen erforderte wiederum eine Bilanzerstellung und damit eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich. Da die Ergänzungsbilanzen bis zur Realisierung der stillen Reserven fortzuführen bzw. die Korrekturposten in den Ergänzungsbilanzen laufend aufzulösen seien, sei jedenfalls von einer weiteren Gewinnermittlung in Form eines Betriebsvermögensvergleichs auszugehen. Konsequenz des gewählten Verkehrswertzusammenschlusses bei fortgeführter Einnahmen- Ausgabenrechnung sei, dass es zu einer Versteuerung der stillen Reserven und damit eines Veräußerungsgewinnes komme. Weiters sei ein Übergangsgewinn zu ermitteln.

Der Bf wendet ein, dass ein Verkehrswertzusammenschluss auch bei fortgesetzter Einnahmen- Ausgabenrechnung jedenfalls zulässig sei. Die Auslegung des Finanzamtes finde im Gesetz keine Deckung. Durch den Zusammenschluss sei weder ein Aufgabegewinn realisiert, noch seien stille Reserven aufgedeckt worden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO in der Fassung vor dem FVwGG 2012, BGBI. I Nr. 14/2013, unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 24 Abs. 2 UmgrStG ist die Buchwertfortführung in Anwendung des § 16 Abs. 1 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.

Streit besteht darüber, ob beim gegenständlichen Verkehrswertzusammenschluss die Vorsorgemethode der Erstellung von Ergänzungsbilanzen eine Bilanzierung der übernehmenden Personengesellschaft voraussetzt. Mit dieser Frage hat sich das Bundesfinanzgericht bereits in seinem Erkenntnis vom 12.1.2016, RV/7103161/2013, zu einer von der OG erhobenen Beschwerde auseinandergesetzt und ist mit folgender Begründung zu dem Ergebnis gelangt, dass eine Vorsorge gegen eine Verschiebung stiller Reserven nicht nur durch Bilanzierung, sondern auch durch Ergänzungsrechnungen zur Einnahmen-Ausgabenrechnung getroffen werden kann:

"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, UmgrStG*³ [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."

Dieser Begründung schließt sich auch der im gegenständlichen Beschwerdefall erkennende Senat an. Die Besteuerung eines Veräußerungsgewinnes hat daher zu unterbleiben.

Was den Übergangsgewinn betrifft (dieser wurde für den Bf mit 94.620,81 € angesetzt), so ist zwar, wenn sowohl die Übertragenden als auch die übernehmende Personengesellschaft ihren Gewinn durch Einnahmen- Ausgabenrechnung ermitteln, rechnerisch ein doppelter Wechsel der Gewinnermittlung vorzunehmen. Die dabei anzusetzenden Zu- und Abschläge dienen aber dazu, Steuerlastverschiebungen zu vermeiden, der Saldo dieser rechnerischen Wechsel ist beim Nachfolgebetrieb anzusetzen (vgl. VwGH 25.7.2013, 2011/15/0046, betreffend eine Realteilung mit durchgehender Einnahmen- Ausgabenrechnung). Die steuerlichen Wirkungen sind folglich erst zusammen mit dem Rückwechsel zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG in dem dem Zusammenschlussstichtag folgenden Wirtschaftsjahr zu beachten; die aus

dem doppelten Wechsel der Gewinnermittlung entstehenden Übergangsgewinne- bzw. verluste sind bei der ersten Gewinnermittlung der Gesellschaft zu berücksichtigen, wobei ein Übergangsverlust nicht auf sieben Jahre zu verteilen ist; es ist auch möglich, die Übergangsgewinne- bzw. verluste im Rahmen der Vorsorgemethode zur Vermeidung der Steuerlastverschiebung mitzuberücksichtigen (vgl. Fraberger/ Hirschler/ Kanduth-Kristen/ Ludwig/ Mayr, Handbuch der Sonderbilanzen II, 186).

Beim Bf ist daher auch kein Übergangsgewinn anzusetzen, bei der OG wäre nur ein Saldo aus Übergangsgewinn- und verlust zu berücksichtigen gewesen. Einen solchen Saldo hat es aber nicht gegeben, weil der Übergangsverlust laut der bei der OG durchgeföhrten Außenprüfung für den Bf ebenfalls 94.620,18 € betragen hat (Tz 2 des Berichts). Die von der Außenprüfung bei der Gewinnverteilung 2007 vorgenommene Kürzung des Gewinnanteils des Bf um ein Siebentel des Übergangsverlustes wurde im Übrigen im Erkenntnis des BFG vom 12.1.2016, RV/7103161/2013, wieder rückgängig gemacht.

Die Kenntnis des Umstandes, dass die übernehmende OG eine Gewinnermittlung mittels Einnahmen- Ausgabenrechnung vornimmt, hätte aus den dargelegten Gründen im abgeschlossenen Verfahren keinen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Zur Frage der 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 8. Juni 2016