

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache Bf, Adresse1, vertreten durch XY, Steuerberater, Adresse2, gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 18. November 2011 betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) teilte dem Finanzamt 1982 im dafür aufgelegten **Fragebogen** die Eröffnung einer Praxis als Facharzt für Fachgebiet als Einzelunternehmer mit.

Laut **Firmenbuchauszug** hat sich der Bf mit Gesellschaftsvertrag vom 13. Juli 2010 mit einem ca. 00 Jahre jüngeren Kollegen zu einer Gruppenpraxis für Fachgebiet in der Rechtsform einer OG unter Übernahme des Einzelunternehmens des Bfs zusammengeschlossen (Eintragung am 17. Juli 2010). Am 8. Feber 2011 wurde die Auflösung dieser OG durch Übernahme deren Vermögen durch den jüngeren Gesellschafter gemäß § 142 UGB (Anwachsung) im Firmenbuch eingetragen.

Aus dem im Akt der OG des Finanzamtes abgehefteten **Gesellschafts- und Zusammenschlussvertrag** vom 13. Juli 2010 ist ersichtlich (Pkt. 2.1), dass der Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG zum **Stichtag 1. Oktober 2010** zu

Buchwerten erfolgt und der Bf seinen bisher als Einzelunternehmen geführten Ordinationsbetrieb mit allen Aktiven und Passiven (ausgenommen die in Pkt. 2.4 genannten Positionen) mit Wirksamkeit zum Zusammenschlussstichtag als Sacheinlage in die OG einbringt.

Gemäß Pkt. 2.4 werden vom Bf zurückbehalten und nicht an die OG übertragen, soweit diese aus Tatbeständen bis zum Stichtag entstanden sind:

2.4.1: Sämtliche Aktivforderungen und Verbindlichkeiten aus dem Ordinationsbetrieb, einschließlich der Bankkonten und sonstigen Guthaben;

2.4.2: Sämtliche Nachverrechnungen (Forderungen und Verbindlichkeiten) gegenüber von Sozialversicherungsträgern.

Am Vermögen ist nur der Bf beteiligt, während der Juniorpartner reiner Arbeitsgesellschafter ist (Pkt. 5). Nach Pkt. 7 beginnt die Gesellschaft – vorbehaltlich des Eintritts der Rechtswirksamkeit - mit Firmenbucheintragung und endet ohne gesonderte Kündigung oder Erklärung mit 31. Dezember 2010.

Mit **Schriftsatz** vom **14. Feber 2011** beantragte der Bf die Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlung 2011, weil er seit 1. Jänner 2011 in Pension sei.

In der am 15. Juli 2011 beim Finanzamt für die **OG** eingereichten **Jahresabschluss** vom 1.10.2010 bis 31.12.**2010** wurde bei Ermittlung des Veräußerungsgewinnes von 269.359,92 € zum 31.12.2010 als Nachversteuerung außer dem Freibetrag für investierte Gewinne 2007 bis 2009 von 91.336,05 € auch ein Betrag von 21.100,00 € als "Nachversteuerung Gewinnfreibetrag" zugerechnet

In dem am 5. Oktober 2011 elektronisch über FinanzOnline eingebrachten **Einkommensteuererklärung 2010** machte der Bf für sein Einzelunternehmen neben dem Grundfreibetrag (Kennzahl 9221) von 3.900,00 € auch einen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag (Kennzahl 9229) von 30.402,00 € geltend.

Mit **Schriftsatz** vom **5. Oktober 2011** legte der Bf dem Finanzamt die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (S 5 laufender steuerlicher Gewinn von 209.553,18 €) und das Anlagenverzeichnis für 2010 sowie den Kaufvertrag und 2 Depotauszüge betreffend Wertpapiere vor. Aus dem Kaufvertrag ist ersichtlich, dass der Bf am 12. November 2010 225 Stück Spängler SPARTRUST um insgesamt 30.402,00 € (Lastschrift 17.11.2010) erworben hat. Aus dem Depotauszug zum 31. Dezember 2010 geht hervor, dass der Bf vorher bereits 300 Stück dieser thesaurierenden Investmentzertifikate besessen und danach noch weitere 200 Stück erworben hat (Gesamtkurswert 94.329,75 €). Im Depotauszug der zweiten Bank scheinen zum Stichtag 31. Dezember 2010 Wandelschuldverschreibungen der Hypo-Wohnbaubank AG im Nominale von 30.000,00 € mit einem Kurswert von insgesamt 30.015,00 € auf.

Im Jahresabschluss 2010 (S 6) ist auch eine Ermittlung des Übergangsgewinnes von 55.574,64 € zum 30. September 2010 enthalten. In der Ermittlung der "AFA – GESAMT" im Zeitraum 1.1. bis 30.9.2010 (S 7) scheinen Wertpapiere mit Anschaffungskosten von insgesamt 92.204,00 € mit demselben Betrag als Buchwert zum 30. September 2010 auf.

Aus dem "AFA – Verzeichnis Bruttoausweis 01.01.2010-30.09.2010" (S 13) geht hervor, dass sich der Betrag von 92.204,00 € aus den Anschaffungskosten von Hypo Wohnbaubank Wandelschuldverschreibungen am 21.12.2007 30.225,00 €, Spängler Spar VKB am 3.11.2008 36.627,00 € und Spängler Spar Trust am 23.12.2009 25.352,00 € zusammensetzt.

Aus der Beilage "Anlagegüter mit Anspruch auf investitionsbedingten Gewinnfreibetrag (GFB)" geht hervor, dass der Bf für die 225 Stück Spängler Spartrust, 16.11.2010, Anschaffungswert 30.402,00 € den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag wie folgt geltend gemacht hat:

Gewinn (laufend 209.553,18 + Übergangsgewinn 55.574,64)	265.127,82€		
minus Bemessungsgrundlage Grundfreibetrag	-30.000,00€		
Zwischensumme	235.127,82€		
davon 13% maximaler investitionsbedingter Gewinnfreibetrag	30.566,62		
Gesamte Anschaffungskosten	30.402,00€		
Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag	30.402,00€		
+ 13% vom Grundfreibetrag	3.900,00€		
Gewinnfreibetrag gesamt	34.302,00€		

Mit an den Juniorpartner und den Bf als ehemalige Gesellschafter gerichteten **Bescheid vom 15. November 2011** stellte das Finanzamt gemäß **§ 188 BAO** für den Bf anteilige Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 299.287,87 €, darin enthalten ein Übergangsgewinn von 36.038,45 € und ein dem Hälftesteuersatz unterliegender Veräußerungsgewinn von 284.298,37 € fest und wies in der Begründung auf jene des Einkommensteuerbescheides 2010 und darauf hin, dass beim Bf der erklärte Veräußerungsgewinn um 21.100,00 € (Nachversteuerung des Gewinnfreibetrages des Einzelunternehmens) gekürzt wurde.

Im **Einkommensteuerbescheid 2010** vom **18. November 2011** erhöhte das Finanzamt die erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit um 9.302,00 € (+30.402,00 -21.100,00 s.u.) auf insgesamt 560.512,69 € (Tangente OG 299.287,87 + Einzelunternehmen 560.512,69) und ein Einkommen von 564.891,18 € fest, setzte die Einkommensteuer in Höhe von 203.818,13 € fest und begründete dies wie folgt:

*Für die Inanspruchnahme der Begünstigung des § 10 Abs. 1 Z 3 EStG im Einzelbetrieb müssten die Wertpapiere bis spätestens am Zusammenschlussstichtag (1. Oktober 2010) angeschafft sein; eine Anschaffung erst während des Rückwirkungszeitraumes sei zu spät. Die Anschaffung der Wertpapiere sei erst am 17. November 2010 erfolgt. Deshalb habe der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag von 30.402,00 € nicht berücksichtigt werden können.*

*Der Veräußerungsgewinn aus der Beteiligung an der Gruppenpraxis (OG) sei um den Betrag von 21.100,00 € (Nachversteuerung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages des Einzelunternehmens) gekürzt worden.*

Mit **Schriftsatz** vom **9. Dezember 2011** er hob der Bf Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 18. November 2011 und beantragte mit folgender Begründung die Anerkennung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages von 30.402,00 €:

Der Bf habe mit 1. April 2010 mit dem namentlich genannten Juniorpartner unter Anwendung des Umgründungssteuergesetzes eine OG gegründet.

Nach Meinung des Bf habe vom 1. Jänner 2010 bis 31. März 2010 ein Einzelunternehmen und zu Folge der "Bilanzbündeltheorie" vom 1. April 2010 bis 31. Dezember 2010 für jeden der zwei Gesellschafter ein eigener Betrieb bestanden.

Der VwGH vertrete in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass ein Betrieb, der unternehmensrechtlich von einer Personengesellschaft geführt wird, unmittelbar den einzelnen Gesellschaftern zuzurechnen sei, und zwar (quotenmäßig) aufgeteilt in so viele gedankliche "Betriebe" als Gesellschafter und somit Steuersubjekte vorhanden sind.

Da vom 1. Jänner 2010 bis 31. Dezember 2010 für den Bf ein Einzelunternehmen bestanden habe, sei der Wertpapierkauf vom 17. November 2010 zeitgerecht durchgeführt worden.

Mit weiterem **Schriftsatz** vom **9. Dezember 2011** beantragte der Bf die Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlung für 2012, weil er 2010 seine selbständige Tätigkeit als Arzt aufgegeben habe und nur noch Pensionseinkünfte beziehe.

Mit **Schreiben** vom **5. November 2013** übermittelte die damalige Berufungsbehörde (Unabhängiger Finanzsenat) dem Bf einen Ausdruck der in der FINDOK veröffentlichten anonymisierten Senatsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, UFS 16.04.2013, RV/2542-W/11, und forderte den Bf zur Stellungnahme zu diesem "gleich gelagerten Fall" auf.

Mit **Schriftsatz** vom **21. November 2013** entgegnete der Bf hierauf Folgendes:

Bei Verkauf einer Kassenarztpraxis sei in Oberösterreich verpflichtend eine OG zu gründen. Die Gründung der OG sei unter Anwendung des Art. IV UmgrStG zum 1. Oktober 2010 mit einer Bestehenszeit bis 31. Dezember 2010 erfolgt.

In der vorgehaltenen Entscheidung des UFS, RV/2542-W/11, sei die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine GmbH und kein Zusammenschluss natürlicher Personen erfolgt.

Der Bf verweise auf Jakom/Baldauf EStG 2013, § 23 Rz 136 und EStR 2000, RZ 5907:

"Der VwGH vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass ein Betrieb, der unternehmensrechtlich von einer Personengesellschaft geführt wird, einkommensteuerrechtlich unmittelbar den einzelnen Gesellschaftern zuzurechnen ist."

"Steuerrechtlich ist das Betriebsvermögen nicht der Mitunternehmerschaft als solcher, sondern den einzelnen Gesellschaftern und zwar nach Maßgabe ihrer Beteiligung am Gesellschaftsvermögen ... zuzurechnen."

### Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die trifft auch auf den gegenständlichen Fall – Eingang der Vorlage der Berufung vom 18. November 2011 beim Unabhängigen Finanzsenat am 19. Dezember 2011 – zu.

### Sachverhalt

Der Bf war Facharzt als Einzelunternehmer und ermittelte seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988. Durch Zusammenschlussvertrag vom 13. Juli 2010 wurde das Einzelunternehmen des Bf mit 1. Oktober 2010 in eine mit einem jüngeren Kollegen gebildete OG übernommen. Der Zusammenschluss erfolgte nach Art IV UmgrStG mit Buchwertfortführung vom 1. Oktober 2010 bis zum 31. Dezember 2010. Der Bf hat im November 2010 225 Stück Spängler SPARTRUST Investmentzertifikate um insgesamt 30.402,00 € erworben und hiefür bei seinem Einzelunternehmen den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag geltend gemacht. Seinen Anteil an der OG hat der Bf zum 31. Dezember 2010 an den Juniorpartner verkauft.

Nach 2010 hat der Bf keine ärztliche Tätigkeit mehr ausgeübt und ist im Ruhestand.

Der unbestrittene Sachverhalt ergibt sich aus dem oben dargestellten Akteninhalt und Verfahrensablauf. Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob dem Bf der von ihm im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung geltend gemachte investitionsbedingte Gewinnfreibetrag zusteht.

Der mit der Überschrift "Gewinnfreibetrag" versehene § 10 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988, in der gemäß § 124b Z 153 ab 1. Jänner 2010 anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 111/2010 lautet (Fettdruck durch das entscheidende Gericht):

**§ 10. (1)** Bei natürlichen Personen kann bei der Gewinnermittlung eines **Betriebes** ein Gewinnfreibetrag bis zu 13% des Gewinnes, insgesamt jedoch höchstens 100 000 Euro im Veranlagungsjahr, nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen gewinnmindernd geltend gemacht werden:

--	--	--	--	--	--	--	--	--

1.	Bemessungsgrundlage ist der Gewinn, ausgenommen Veräußerungsgewinne (§ 24).
2.	Der Gewinnfreibetrag steht dem Steuerpflichtigen für jedes Kalenderjahr einmal bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30 000 Euro zu (Grundfreibetrag). Erzielt der Steuerpflichtige Einkünfte aus mehreren <b>Betrieben</b> , ist der Grundfreibetrag nach Wahl des Steuerpflichtigen zuzuordnen. Wird vom Wahlrecht nicht Gebrauch gemacht, ist der Grundfreibetrag im Verhältnis der Gewinne zuzuordnen.
3.	Übersteigt die Bemessungsgrundlage den Betrag von 30 000 Euro, kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag geltend gemacht werden, soweit
-	der Gewinn die Bemessungsgrundlage des zugeordneten Grundfreibetrages übersteigt und
-	der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter gemäß Abs. 3 gedeckt ist.
	Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag kann für das Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter (Abs. 3) geltend gemacht werden. Er ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt. Die Absetzung für Abnutzung wird dadurch nicht berührt.
4.	Wird der Gewinn nach § 17 oder einer darauf gestützten Pauschalierungsverordnung ermittelt, steht nur der Grundfreibetrag nach Z 2 zu. Ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag kann nicht geltend gemacht werden.

(2) Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als **Mitunternehmer** anzusehen sind, können nur die Gesellschafter den Gewinnfreibetrag im Sinne des Abs. 1 in Anspruch nehmen. Sowohl der Grundfreibetrag als auch der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag, höchstens jedoch 100 000 Euro (Abs. 1), sind bei den Mitunternehmern mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag anzusetzen. Hält der Mitunternehmer die Beteiligung im Betriebsvermögen eines Betriebes, kann der Gewinnfreibetrag nur bei Ermittlung des Gewinnes dieses Betriebes berücksichtigt werden.

(3) Begünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des Abs. 1 Z 3 sind:

1.	Nicht unter Abs. 4 fallende abnutzbare körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren, die inländischen Betrieben oder inländischen Betriebsstätten zuzurechnen sind, wenn der Betrieb oder die Betriebsstätte der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend außerhalb eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes eingesetzt werden, nicht einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte als zugerechnet.						

2.	<b>Wertpapiere</b> gemäß § 14 Abs. 7 Z 4, die dem Anlagevermögen eines inländischen <b>Betriebes</b> oder einer inländischen Betriebsstätte <b>ab dem Anschaffungszeitpunkt</b> mindestens vier Jahre gewidmet werden, vorbehaltlich Abs. 5 Z 2 und Z 3.
----	--

(4) Für folgende Wirtschaftsgüter kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag nicht gewinnmindernd geltend gemacht werden:

-	Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % der gewerblichen Personenbeförderung dienen.							
-	Luftfahrzeuge.							
-	Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden.							
-	Gebrauchte Wirtschaftsgüter.							
-	Wirtschaftsgüter, die von einem Unternehmen erworben werden, das unter beherrschendem Einfluss des Steuerpflichtigen steht.							
-	Wirtschaftsgüter, für die eine Forschungsprämie gemäß § 108c in Anspruch genommen wird.							

(5) Scheiden Wirtschaftsgüter, für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen aus oder werden sie ins Ausland - ausgenommen im Falle der entgeltlichen Überlassung in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes - verbracht, gilt Folgendes:

1.	Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag ist insoweit gewinnerhöhend anzusetzen. Der gewinnerhöhende Ansatz hat im Jahr des Ausscheidens oder des Verbringens zu erfolgen.							
2.	Im Fall des Ausscheidens von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 unterbleibt insoweit der gewinnerhöhende Ansatz, als im Jahr des Ausscheidens begünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des Abs. 3 Z 1, die die Voraussetzungen für den Freibetrag erfüllen, angeschafft oder hergestellt werden (Ersatzbeschaffung). Auf den Fristenlauf des angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgutes wird die Behaltesdauer des ausgeschiedenen Wertpapiers angerechnet. Die Frist kann jedoch nicht vor jenem Zeitpunkt enden, zu dem die Frist für das ausgeschiedene Wertpapier geendet hätte. Soweit Wirtschaftsgüter der Ersatzbeschaffung dienen, kann ein Freibetrag nicht in Anspruch genommen werden. Wirtschaftsgüter, die der Ersatzbeschaffung dienen, sind als solche im Verzeichnis gemäß Abs. 7 Z 2 auszuweisen.							

3.	<p>Werden Wertpapiere, für die ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen wurde, vorzeitig getilgt, können zur Vermeidung einer Nachversteuerung anstelle begünstigter körperlicher Wirtschaftsgüter innerhalb von zwei Monaten nach der vorzeitigen Tilgung auch Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 angeschafft werden (Wertpapierersatzbeschaffung). In den ersatzbeschafften Wertpapieren setzt sich der Lauf der Frist gemäß Abs. 3 hinsichtlich der vorzeitig getilgten Wertpapiere unverändert fort. Soweit Wertpapiere der Ersatzbeschaffung dienen, kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag nicht in Anspruch genommen werden. Wertpapiere, die der Ersatzbeschaffung dienen, sind im Verzeichnis gemäß Abs. 7 Z 2 als solche auszuweisen.</p>
Im Falle des Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes infolge höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs unterbleibt der gewinnerhöhende Ansatz.	

(6) Im Falle der Übertragung eines Betriebes ist der gewinnerhöhende Ansatz (Abs. 5) beim Rechtsnachfolger vorzunehmen. Im Falle der Übertragung eines Betriebes ist der gewinnerhöhende Ansatz nur dann vorzunehmen, wenn die Wirtschaftsgüter, für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist ausscheiden oder verbracht (Abs. 5) werden.

(7) Voraussetzungen für die Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages (Abs. 1 Z 3) sind:

1.	Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag wird in der Einkommensteuererklärung oder Feststellungserklärung an der dafür vorgesehenen Stelle ausgewiesen. Der Ausweis hat getrennt zu erfolgen für		
-	jenen Teil des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages, der durch körperliche Anlagegüter gedeckt ist, und		
-	jenen Teil des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages, der durch Wertpapiere gedeckt ist.		
2.	Wirtschaftsgüter, die der Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages dienen, sind in einem Verzeichnis auszuweisen. In diesem Verzeichnis ist für jeden Betrieb jeweils getrennt für körperliche Anlagegüter gemäß Abs. 3 Z 1 und Wertpapiere gemäß Abs. 3 Z 2 auszuweisen, in welchem Umfang die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages beitragen. Das Verzeichnis ist der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen. Die Antragstellung oder eine Berichtigung des Verzeichnisses ist bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich.		

Der **Zusammenschluss** wird in **Art. IV Umgründungssteuergesetz**, BGBI. Nr. 699/1991, idF BGBI. I Nr. 24/2007 (UmgrStG), im Wesentlichen wie folgt geregelt:

**Gemäß § 23 Abs. 1 UmgrStG** liegt ein Zusammenschluss iSd UmgrStG vor, wenn Vermögen (Abs. 2) mit einem positiven Verkehrswert ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf Grundlage eines schriftlichen Zusammenschlussvertrages (Gesellschaftsvertrages) und einer Zusammenschlussbilanz einer Personengesellschaft tatsächlich übertragen wird.

Zum Vermögen zählen nach Abs. 2 leg. cit. nur Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile.

Personengesellschaften werden in Abs. 3 leg. cit. als Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, definiert.

In Abs. 4 leg. cit. wird bestimmt, dass auf Zusammenschlüsse die §§ 24 bis 26 anzuwenden sind.

**Gemäß § 25 Abs. 2 UmgrStG** gilt § 14 Abs. 2 für die übernehmende Personengesellschaft mit Beginn des dem Zusammenschlussstag folgenden Tages, soweit in § 16 Abs. 5 und § 26 Abs. 2 keine Ausnahmen vorgesehen sind.

Die Ausnahmetatbestände des § 16 Abs. 5 UmgrStG (Vermögensveränderungen durch Entnahmen und Einlagen zwischen Einbringungsstichtag und Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages) und § 26 Abs. 2 UmgrStG (Teilnahme eines bisherigen Arbeitnehmers am Zusammenschluss) sind hier nicht erfüllt. Im gegenständlichen Fall wurde nämlich der Zusammenschlussvertrag am 13. Juli 2010 abgeschlossen und als Stichtag des Zusammenschlusses der 1. Oktober 2010 vereinbart. Die Anschaffung der gegenständlichen Wertpapiere ist jedoch nicht zwischen den genannten beiden Tagen, sondern erst danach - im November 2010 erfolgt.

**Gemäß § 14 Abs. 2 UmgrStG** sind die **Einkünfte des Einbringenden hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre.**

Im gegenständlichen Fall hat der Bf seinen bisher als Einzelunternehmer geführten Betrieb (Arztpraxis) im Wege des Art. IV UmgrStG in die OG eingebracht.

Zentrale Norm und Ausgangspunkt für die Lösung der gegenständlichen Streitfrage ist § 10 Abs. 1 EStG in der 2010 geltenden, oben wiedergegebenen Fassung, der "... **bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ...**" außer dem Grundfreibetrag in Z 2 in Z 3 einen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag "... **für das Wirtschaftsjahr der Anschaffung** oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter (Abs. 3) einräumt.

Mit dem Zusammenschlussstichtag 1. Oktober 2010 hat gemäß dem oben zitierten § 14 Abs. 1 UmgrStG jedoch das Wirtschaftsjahr des Bf als übertragender Einzelunternehmer geendet. Der Bf hatte bei Anschaffung der Wertpapiere im November 2010 keinen Betrieb mehr als Einzelunternehmer.

Die ertragsteuerliche Bedeutung des § 14 Abs. 2 UmgrStG für die Abgrenzung der Einkünfte des Einbringenden wurde durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.10.2012, 2012/15/0114; und VwGH 24.11.2010, 2007/08/0174) und des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 16.04.2013, RV/2542-W/11, s. a Blasina in SWK-Heft 27/2013, S 1203) bekräftigt.

Von **Rabel, Art. III Einbringung – Steuerrecht, in Wiesner/Hirschler/Mayr (Hrsg.), Umgründungen, § 14 Rz 15 bis 19** werden die steuerlichen Folgen beim Einbringenden eingehend dargelegt:

*Ertragsteuerlich ist der Zeitpunkt des Vermögensüberganges vom Einbringenden auf die übernehmende Körperschaft gem. § 14 Abs. 2 mit Ablauf des Einbringungsstichtages anzunehmen. Mit Ablauf des Einbringungsstichtages wird daher ertragsteuerlich der Abgang des eingebrachten Vermögens beim Einbringenden und mit dem Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages der Zugang des Vermögens bei der übernehmenden Körperschaft fingiert. Diese Anordnung entspricht der Definition des Einbringungsstichtages in § 13 Abs. 1 Satz 1 und hat gem. § 14 Abs. 2 (iVm § 18 Abs. 2) unmittelbare Folgen für die Einkünfteermittlung: Die Einkünfte aus dem eingebrachten Vermögen sind bis zum Ablauf des Einbringungsstichtages dem Einbringenden und ab dem Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen. Im Falle der rückbezogenen Einbringung hat es der Einbringende dadurch in der Hand, innerhalb des nach § 13 offenstehenden Gestaltungsspielraumes über die Zurechnung von bereits erwirtschafteten Einkünften zu entscheiden.*

*Der Einbringungsstichtag markiert ertragsteuerlich den Zeitpunkt des Überganges der Einkunftsquelle. Mit Ablauf des Einbringungsstichtages werden daher auch die einbringungsbedingten Gewinne beim Einbringenden verwirklicht:*

*Entnahmegewinne des Einbringenden aus der Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern gemäß § 16 Abs. 5 und deren Überführung in das Privatvermögen, Gewinne des Einbringenden aus Aufwertungen iSd § 16 Abs. 2 oder 3 auf die nach § 6 Z 14 EStG maßgebenden gemeinen Werte; Übergangsgewinne bzw. –verluste gem. § 4 Abs. 10 EStG, die sich aus dem Bilanzerfordernis gem. § 12 Abs. 2 Z 1 oder 2 ergeben, sind in jenem Veranlagungszeitraum zu erfassen, in den der Einbringungsstichtag fällt.*

### **3.2 Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben**

#### **3.2.1 Ende des Wirtschaftsjahres**

*Bei der Einbringung von Betrieben endet kraft ausdrücklicher Anordnung in § 14 Abs. 1 Satz 1 mit dem Einbringungsstichtag das Wirtschaftsjahr des Einbringenden. Diese Rechtsfolge tritt auch ohne Vorliegen gewichtiger betrieblicher Gründe und ohne vorherige Zustimmung des Finanzamtes iSd § 2 Abs. 7 EStG ein. Wird als Einbringungsstichtag ein vom Regelbilanzstichtag abweichender Tag festgelegt, entsteht für den Einbringenden*

*ein Rumpfwirtschaftsjahr. Dies gilt unabhängig von der Gewinnermittlungsart des Einbringenden und daher insbesondere auch für die Einbringung von Betrieben, die den Gewinn auf Grundlage einer Einnahmen-Ausgabenrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) ermitteln. Die Fiktion der Beendigung des Wirtschaftsjahrs hat für den Einbringenden weitreichende Konsequenzen im Bereich der Gewinnermittlung. Begonnene Fristen, deren Dauer sich nach Wirtschaftsjahren bestimmt, können mit dem Einbringungstichtag ablaufen (z.B. die Behaltefrist von vier Wirtschaftsjahren gem. § 10 Abs. Satz 5 EStG für Wirtschaftsgüter, für die ein Investitionsfreibetrag dotiert wurde. Endet für den Einbringenden ein Rumpfwirtschaftsjahr, ist die Absetzung für Abnutzung nach Maßgabe des § 7 Abs. 2 EStG zu bestimmen, sodass entweder eine Halbjahres- oder Ganzjahresabschreibung vorzunehmen ist.*

...

Der Bf hat im Schriftsatz vom 21. November 2013 zum Vorhalt der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, UFS 16.04.2013, RV/2542-W/11, sinngemäß entgegnet, der gegenständliche Fall betreffe einen Zusammenschluss natürlicher Personen, der zitierte hingegen die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine GmbH.

Dieser Einwand ist nach Ansicht des erkennenden Gerichts nicht stichhaltig, weil auf Grund des oben zitierten Verweises in § 25 Abs. 2 UmgrStG auf § 14 Abs. 2 UmgrStG in beiden Fällen die Einkünfte des Einbringenden hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln sind, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Stichtages der Einbringung (Art. III) bzw des Zusammenschlusses (Art. IV) erfolgt wäre.

Dies wird durch die Ausführungen von **Sulz, Art. IV Zusammenschluss – Steuerrecht, in Wiesner/Hirschler/Mayr (Hrsg.), Umgründungen, § 25 Rz 51 und 53f**, bestätigt:

*§ 25 Abs. 2 überträgt die Rückwirkungsfiktion des § 24 Abs. 1 iVm § 14 Abs. 2 auf die übernehmende Personengesellschaft und bestimmt für ertragsteuerliche Zwecke unabhängig vom Zeitpunkt des zivilrechtlichen Vermögensüberganges, dass der ertragsteuerliche Vermögensübergang auf die übernehmende Personengesellschaft mit Beginn des auf den Zusammenschlussstichtag folgenden Tages erfolgt und damit deren erstes (Rumpf-) Wirtschaftsjahr beginnt.*

*Die Zurechnung des übertragenen Vermögens und der damit verbundenen Einkünfte wird somit zeitlich eindeutig zwischen den Übertragenden und den Übernehmenden abgegrenzt. Die Regelung für die Übertragenden und die übernehmende Personengesellschaft gewährleistet einen nahtlosen Übergang in ertragsteuerlicher Hinsicht, sodass das Vermögen ertragsteuerlich immer genau einem Betrieb zuzurechnen ist und keine Lücke entsteht. Ebenso ist ein Ausweis des übertragenen Vermögens sowohl in der Ertragsteuerbilanz des Übertragenden als auch in der Ertragsteuerbilanz der übernehmenden Personengesellschaft ausgeschlossen.*

Da der Bf seinen Betrieb Arztpraxis bereits im Oktober 2010 in die OG im Wege des Zusammenschlusses eingebracht hatte, hat er bei Anschaffung der gegenständlichen

Wertpapiere im November 2011 kein Einzelunternehmen und auch keinen diesbezüglichen Betrieb mehr gehabt.

Die Zuerkennung des vom Bf begehrten investitionsbedingten Gewinnfreibetrages ist deshalb im Rahmen der gegenständlichen Einkommensteuerveranlagung nicht möglich.

Daran vermag auch die vom Bf ins Treffen geführte Bilanzbündeltheorie nichts zu ändern:

Gemäß **§ 252 BAO** kann nämlich ein Bescheid, dem Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

§ 252 Abs. 1 schränkt das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein; Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen denn abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Bescheidbeschwerde diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 252 Tz 3, unter Hinweis auf VwGH 28.05.1997, 94/13/0273: 23.03.2000, 2000/15/0001; 19.03.2002, 2002, 2002/14/0005; 07.07.2004, 2004/13/0069). Eine solche Abweisung setzt voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten gegenüber wirksam geworden ist (VwGH 22.03.1983, 82/14/0210).

Der oben genannte Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO vom 15. November 2011 betreffend die im Rahmen der OG im Rumpfwirtschaftsjahr Oktober bis Dezember 2010 erzielten Einkünfte der Praxisgemeinschaft ist unbestritten auch gegenüber dem Bf wirksam.

Auch die Einkünfte von Personengesellschaften aus selbständiger Arbeit iSd § 22 EStG 1988 sind aber nach **§ 188 BAO** einheitlich und gesondert festzustellen (Abs. 1 lit. c leg. cit.).

Sonderaufwendungen, wie Sonderbetriebsausgaben sind im Feststellungsverfahren zu berücksichtigen (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 188 Tz 11, unter Hinweis auf VwGH 20.04.1993, 93/14/0001; 19.03.2002, 99/14/0134). Werden solche Beträge im Feststellungsbescheid nicht erfasst, so können sie nicht im abgeleiteten Bescheid (etwa im Einkommensteuerbescheid des Gesellschafters berücksichtigt werden (VwGH 05.10.1993, 14/0039; 10.09.1998, 96/15/0198). Dies gilt (bzw. galt auch für Eigenkapitalzuwachsverzinsung (§ 11 EStG 1988), weil sie in Form einer fiktiven Betriebsausgabe konstruiert ist (VwGH 01.06.2006, 2006/15/0021; 20.02.2008, 2008/15/0019).

Auch der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag stellt eine fiktive Betriebsausgabe dar (Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 10 Tz 2.2, unter Hinweis auf VwGH 04.03.2009, 2008/15/0333).

Der Gewinnfreibetrag kann zwar notwendigerweise nur durch den einzelnen Mitunternehmer beansprucht werden. Darüber ist jedoch mit Bindungswirkung (§ 252

BAO) im Rahmen der Gewinnfeststellung nach § 188 BAO abzusprechen. Dies gilt nur dann nicht, wenn der Mitunternehmensanteil in einem Betriebsvermögen gehalten wird. In diesem Fall ist der Gewinnfreibetrag bei Ermittlung des Gewinnes dieses Betriebes zu berücksichtigen (Heinrich in Doralt/Heinrich, EStG<sup>13</sup>, § 10 Tz 61, unter Hinweis auf EStR 2000 Rz 3727).

Ein derartiger Sonderfall liegt jedoch hier nicht vor. Die vom Bf beim Zusammenschluss zurückbehaltenen Forderungen und Verbindlichkeiten stellen keinen Betrieb dar. Einen solchen hatte der Bf auch nach seinem Ausscheiden aus der OG nicht mehr.

Im Übrigen ist nach § 10 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 bei Wertpapieren die Widmung zum Anlagevermögen für mindestens vier Jahre erforderlich, was nach den Umständen des gegenständlichen Falles – zeitliche Befristung der OG auf drei Monate und Aufgabe jeglicher beruflichen Betätigung des Bf mit Jahresende 2010 offensichtlich ebenfalls nicht erfüllt ist.

Vor dem Zusammenschlussstichtag erfolgte Rechtsakte wirken im Rahmen der Buchwertfortführung auf die übernehmende Mitunternehmerschaft fort. Nach dem Zusammenschlussstichtag von der Mitunternehmerschaft bewirkte Rechtsakte können jedoch nicht umgekehrt auf die übertragende Person zurückwirken. Die von *Sulz/Andreaus* (SWK 2008, S 498) vertretene Rechtsansicht wird vom entscheidenden Gericht nicht geteilt (UFS 16.04.2013, RV/2542-W/11, und Blasina in SWK-Heft 27/2013, S 1202). Das UmgrStG ermöglicht einen (hier nicht vorliegenden bis zu neun Monate zurückwirkenden) Zusammenschluss unter Beibehaltung der Steuerneutralität. Der Steuerpflichtige hat es durch die Wahl des Zusammenschlussstichtages selbst in der Hand, zu entscheiden, wie lange die steuerlichen Wirkungen eines Einzelunternehmens bestehen bzw. ab wann die steuerlichen Wirkungen einer Mitunternehmerschaft eintreten. Für das zum Zusammenschlussstichtag vorhandene Betriebsvermögen (§ 12 Abs. 2 UmgrStG) können die Begünstigungen des UmgrStG in Anspruch genommen werden. Nach dem Zusammenschlussstichtag erfolgende Rechtsakte sind grundsätzlich nicht mehr umgründungsbedingt wertneutral zu halten, eine Rückbeziehung auf den Einbringungsstichtag kommt nur nach Maßgabe des § 16 Abs. 5 UmgrStG in Betracht.

Nach dem Zusammenschlussstichtag gelegene Anschaffungen im Rahmen des § 10 EStG sind davon nicht erfasst.

Aus all diesen Gründen kommt der Beschwerde keine Berechtigung zu.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Der Zulässigkeit der Revision steht nach Ansicht des erkennenden Gerichts entgegen, dass die entscheidenden Rechtsfragen bereits durch die oben zitierten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes und des Unabhängigen Finanzsenates geklärt sind.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 5. Februar 2014