Gebot rechnerisch doppelter Wechsel der Gewinnermittlungsart bei Realteilungen mit fortgesetzter Einnahmen-Ausgaben-Rechnung

1. Sofern bei Realteilungen die Gewinnermittlung durchgehend durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs 3 EStG erfolgt, tritt kein tatsächlicher Wechsel zum Betriebsvermögensvergleich mit anschließendem Rückwechsel zur Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ein. Die Bilanz auf den Teilungsstichtag hat in diesem Fall nur den Charakter eine Momentaufnahme des übertragenen Vermögens zum Zweck seiner exakten Erfassung und zum Zweck der Ermittlung von Voraussetzungen der Realteilung nach Art. V UmgrStG.

2. Die Zu- und Abschläge beim Wechsel zwischen den Gewinnermittlungen nach § 4 Abs 1 und § 4 Abs 3 EStG sind Ausdruck des diese beiden Gewinnermittlungsarten umfassenden Grundsatzes der Totalgewinngleichheit. Trotz unterschiedlicher Periodenergebnisse muss der akkumulierte Betriebsgewinn bei beiden Gewinnermittlungsarten grundsätzlich ident sein. Der Grundsatz der Totalgewinngleichheit zwingt daher zur Vornahme der Zu-/Abschläge. Daran ändert nichts, dass – im Hinblick auf die durchgehende Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG – kein Fall des § 4 Abs. 10 Z 1 EStG vorliegt.

VwGH 25.07.2013, 2011/15/0046

§ 4 Abs 1 EStG; § 4 Abs 3 EStG; § 4 Abs 10 EStG; § 29 Abs 1 Z 2 UmgrStG

Ausgangssachverhalt

Dem gegenständlichen Verfahren lag die Realteilung einer betrieblich tätigen Personengesellschaft zugrunde. Sowohl bei der realteilenden Personengesellschaft als auch bei den Nachfolgeunternehmern erfolgte die steuerliche Gewinnermittlung im Wege der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs 3 EStG. Fraglich war, ob trotz des faktischen Umstandes einer durchgehenden Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG zum Teilungsstichtag ein rechnerisch doppelter Wechsel der Gewinnermittlungsart (von § 4 Abs 3 EStG auf § 4 Abs 1 EStG und sogleich wieder zurück auf § 4 Abs 3 EStG) vorgenommen werden müsse (so die Finanzverwaltung) oder ob ein solches Erfordernis nicht bestünde (so der vom Verfahren betroffene Nachfolgeunternehmer und der UFS Innsbruck am 20.1.2011, RV/0638-I/07). Bei nichtverhältniswahrenden Realteilungen führen diese beiden Varianten deshalb zu unterschiedlichen Ergebnissen, weil im Falle des Gebots eines rechnerisch doppelten Gewinnermittlungsartwechsels ein Übergangsgewinn bzw -verlust aus dem ersten Wechsel (von § 4 Abs 3 EStG auf § 4 Abs 1 EStG) den beteiligten Gesellschafter noch anteilig im Verhältnis ihrer Beteiligungsquoten an der übertragenden Personengesellschaft zuzurechnen wäre, während der zweite Wechsel (von § 4 Abs 1 EStG zurück auf § 4 Abs 3 EStG) erst auf Ebene der übernehmenden Nachfolgeunternehmer stattfände und die dabei realisierten Übergangsgewinne bzw -verluste den vormaligen Gesellschaftern nicht im Verhältnis der Beteiligungsquoten an der übertragenden Personengesellschaft sondern nach Maßgabe der jeweils übernommenen Nachfolgebetriebe zuzurechnen wären, was dazu führt, dass sich steuerlichen Wirkungen von Hin- und Rückwechsel bei den einzelnen Nachfolgeunternehmern nicht gegenseitig neutralisieren.

Aus den Entscheidungsgründen[1]

Bloßer Statuscharakter der Steuerbilanz zum Teilungsstichtag im Falle eines doppelten Wechsels der Gewinnermittlungsart

„Ermittelt eine Personengesellschaft den Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG 1988, ist im Falle einer Realteilung nach Art. V (§§ 27 ff) UmgrStG eine Bilanz nach den Grundsätzen des § 4 Abs 1 EStG 1988 auf den Teilungsstichtag zu erstellen.

Ermitteln die Nachfolgeunternehmer den Gewinn ebenfalls nach § 4 Abs 3 EStG 1988, erfolgt sohin durchgehend die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, tritt kein tatsächlicher Wechsel zum Betriebsvermögensvergleich mit anschließendem Rückwechsel zur Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ein (vgl *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 24 Tz 173). Die Bilanz auf den Teilungsstichtag hat in diesem Fall nur den Charakter eine Momentaufnahme des

1 Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).

übertragenen Vermögens zum Zweck seiner exakten Erfassung und zum Zweck der Ermittlung von Voraussetzungen der Realteilung nach Art. V UmgrStG (vgl nochmals *Quantschigg/Schuch*, aaO). Einer solchen Bilanz wird lediglich ‚Statuscharakter' beigemessen (vgl *Sulz/Oberkleiner*, SWK 2011, S 899 f; *Mühlehner*, in *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG, § 29 Rz 26; *Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn*, UmgrStG[4], § 27 Rz 32; *Kofler*, UmgrStrG § 27 Rz 102)".

Steuerliche Folgen von Wechseln der Gewinnermittlungsart im Allgemeinen

„Im EStG 1972 und in den Vorgängergesetzen waren die steuerlichen Folgen des Wechsels der Gewinnermittlungsart nicht ausdrücklich geregelt. Mit dem EStG 1988 wurde in § 4 Abs 10 Z 1 im Wesentlichen die seinerzeit bereits bestehende Lehre und Judikatur zu den steuerlichen Auswirkungen des Wechsels verankert (vgl ErlRV zum EStG 1988, in *Hofstätter/Reichel*, IA, 30).
Der Verwaltungsgerichtshof hat zu den Vorgängergesetzen des EStG 1988 zu Recht erkannt, dass sich der Ansatz eines Übergangsgewinnes bzw -verlustes als steuerliche Folge des Wechsels aus den allgemeinen Grundsätzen des Einkommensteuerrechts ergibt. Der Grund für die Vornahme von Zu- und Abschlägen beim Übergang von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zum Betriebsvermögensvergleich und vice versa besteht darin, zu verhindern, dass auf die Dauer steuerlich relevante Vermögensmehrungen entweder überhaupt nicht oder doppelt erfasst werden (vgl etwa das hg. Erkenntnis vom 14. März 1972, 2132/71, Slg 4360/F, sowie *Jiresch/Fasching/Langer*, EStG 1967, Wien 1970, 115 ff)".

Grundsatz der Totalgewinngleichheit

„Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 ist das Zufließen der Betriebseinnahmen und das Abfließen der Betriebsausgaben maßgeblich. Hingegen bleiben Forderungen und Schulden grundsätzlich außer Betracht. Aus dem System der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ergeben sich gegenüber jenem des Betriebsvermögensvergleiches unterschiedliche Periodenergebnisse. Die Zu- und Abschläge beim Wechsel zwischen den Gewinnermittlungen nach § 4 Abs 1 und § 4 Abs 3 EStG 1988 sind Ausdruck des diese beiden Gewinnermittlungsarten umfassenden Grundsatzes der Totalgewinngleichheit: Trotz unterschiedlicher Periodenergebnisse muss der akkumulierte Betriebsgewinn bei beiden Gewinnermittlungsarten grundsätzlich ident sein (vgl das hg. Erkenntnis vom 15. Jänner 2008, 2006/15/0116, Slg 8305/F, sowie *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Tz. 67 mit Hinweisen auf die hg. Rechtsprechung). Der Totalgewinn einer betrieblichen Tätigkeit darf nicht davon abhängen, ob die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 oder jene nach § 4 Abs 3 EStG 1988 gewählt wird bzw. zur Anwendung kommt (vgl das hg Erkenntnis vom 19. März 1980, 2143/77, 472/80). Folge dieses Grundsatzes der Totalgewinngleichheit ist es beispielsweise, dass auch bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der betrieblich veranlasste Nachlass einer Darlehensverbindlichkeit – obwohl kein Geldzufluss stattfindet – als Betriebseinnahme zu erfassen ist (vgl *Quantschnigg/Schuch*, aaO, § 36 Tz. 5.1, und nochmals das hg. Erkenntnis vom 15. Jänner 2008, 2006/15/0116, Slg 8305/F). Der betriebsbedingte Ausfall eines Darlehens stellt bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung eine Betriebsausgabe dar (vgl das hg. Erkenntnis vom 15. Februar 1984, 83/13/0150)".

Gebot des Ansatzes von Zu- und Abschlägen auch bei doppeltem Wechsel der Gewinnermittlungsart als Folge des Grundsatzes der Totalgewinngleichheit

„Auch der gegenständliche Fall der Realteilung unter Aufrechterhaltung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist vor dem Hintergrund des Grundsatzes der Totalgewinngleichheit zu prüfen:
Als Beispiel sei angenommen eine aus den Gesellschaftern A und B bestehende Personengesellschaft. Nach der Gewinnverteilungsabrede soll jedem der Gesellschafter die Hälfte des Gewinnes zukommen. Die Gesellschaft umfasst zwei Teilbetriebe mit jeweils gleichem Verkehrswert und gleich hohen (bzw keinen) stillen Reserven. Jeder der Teilbetriebe hat im Beobachtungsjahr durch Betriebsleistungen Erträge von 150 erzielt. Beim Teilbetrieb 1 besteht am Jahresende noch die (voll werthaltige) Kundenforderung von 150, diese wird am Ende des Folgejahres beglichen (Fall a) oder (durch einen bis dahin unvorhersehbaren Umstand) uneinbringlich (Fall b). Beim Teilbetrieb 2 hat der Kunde bereits bezahlt, was zu einem entsprechenden Zugang am Bankkonto dieses Teilbetriebes geführt hat. Am Ende des Beobachtungsjahres kommt es zur Realteilung nach Art V UmgrStG: Der Gesellschafter A erhält den Teilbetrieb 1, der Gesellschafter B den Teilbetrieb 2.
Im Beobachtungsjahr ist sowohl dem Gesellschafter A wie auch dem Gesellschafter B die Hälfte des jeweiligen Jahresgewinnes zuzurechnen. Ermittelt die Gesellschaft den Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG 1988, beträgt der jeweilige Gewinnanteil 150 (Hälfte des Jahresgewinnes von 300 bei Ausblendung sonstiger Aufwendungen und Erträge). Die Realteilung zum Ablauf des Beobachtungsjahres ändert nichts an der Zurechnung des Gewinnes aus den in diesem Jahr erbrachten Betriebsleistungen. Sollte die Kundenforderung am Ende des Folgejahres

ausfallen, so führt dies bei A, der den Teilbetrieb 1 übernommen hat, zu Betriebsausgaben von 150. Der (aus Beobachtungsjahr und Folgejahr) kumulierte Gewinn von A beträgt 150 (Fall a) oder 0 (Fall b), jener von B beträgt 150.
Ermittelt die Gesellschaft den Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG 1988, beträgt im Beobachtungsjahr der jeweilige Gewinnanteil 75 (Hälfte des Jahresgewinnes von 150). Wird nach der Realteilung die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 fortgesetzt, so ergibt sich:
Die Realteilung führt dazu, dass A mit dem Teilbetrieb 1 die Kundenforderung übernimmt. Geht die Kundenforderung ein, erzielt A Betriebseinnahmen von 150. Fällt die Forderung aus, unterbleiben diese Betriebseinnahmen. Der kumulierte Gewinn von A beträgt also 225 (Fall a) oder 75 (Fall b). Jener von B beträgt 75. Dem Grundsatz, wonach beide Gewinnermittlungsarten bei jedem Steuerpflichtigen zum gleichen Totalgewinn führen müssen, ist damit nicht entsprochen.
Wird allerdings zum Realteilungsstichtag ein Wechsel auf § 4 Abs 1 EStG 1988 und anschließend im jeweiligen Einzelunternehmen ein Wechsel zurück auf § 4 Abs 3 EStG 1988 angenommen, ändert sich das Bild: In der Personengesellschaft wird der Übergangsgewinn von 150 – gleich wie der sonstige Jahresgewinn – zu gleichen Teilen (jeweils mit 75) den Gesellschaftern A und B zugerechnet. In der Folge führt die Forderung in dem von A übernommenen Teilbetrieb 1 zu einem Übergangsverlust des A von 150. Geht die Kundenforderung ein, erzielt A Betriebseinnahmen von 150. Fällt die Forderung aus, unterbleiben diese Betriebseinnahmen. Der kumulierte Gewinn von A beträgt 150 (Fall a) oder 0 (Fall b), jener von B beträgt 150. Dem Grundsatz der Totalgewinngleichheit ist entsprochen.
Somit ergibt sich nur durch den Ansatz der Zu-/Abschläge die Übereinstimmung mit den Resultaten einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG 1988. Der Grundsatz der Totalgewinngleichheit zwingt daher zur Vornahme der Zu-/Abschläge. Daran ändert nichts, dass – im Hinblick auf die durchgehende Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 – kein Fall des § 4 Abs 10 Z 1 EStG 1988 vorliegt, weil diese Bestimmung (insbesondere im Hinblick auf ihren zweiten und dritten Satz) nicht auf den Fall eines Wechsels und unmittelbaren Rückwechsels auf denselben Stichtag abstellt. [...]
In der Literatur wird weitgehend einhellig ebenfalls die Auffassung vertreten, dass [...] Zu- und Abschläge anzusetzen sind. Sie werden dabei als rechnerisch doppelter Wechsel der Gewinnermittlung (von § 4 Abs 3 auf § 4 Abs 1 und wiederum auf § 4 Abs 3 EStG 1988) bezeichnet, der bewirkt, dass lediglich die saldierten Beträge aus diesen beiden Wechselvorgängen steuerlich zum Ansatz zu bringen sind (vgl *Kofler*, UmgrStG, § 27 Tz 102ff mwN; *Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn*, UmgrStG[4], § 30 Tz 7; *Walter*, Umgründungssteuerrecht[9], Rz 764; *Hammerl*, in *Fraberger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Ludwig/Mayr* (Hrsg.), Handbuch der Sonderbilanzen II, 220). Die steuerliche Auswirkung ergebe sich auf Grund der unterschiedlichen Verteilung der beiden Stufen des doppelten Wechsels: Die erste erfolge nach dem Verhältnis der Erfolgsbeteiligung in der Personengesellschaft, die zweite nach Maßgabe der in die Nachfolgebetriebe übernommenen (für einen Übergangsgewinn relevanten) Werte. *Sulz/Oberleitner*, SWK 2011, S 901, erachten den rechnerisch doppelten Wechsel als Ausfluss der Grundsätze des § 4 EStG 1988. *Mühlehner*, aaO, § 29 Rn 27, betont, es sei geboten, die Gewinne/Verluste demjenigen zuzurechnen, der sie erwirtschaftet hat. Demnach habe die teilende Mitunternehmerschaft rechnerisch die Wirkungen eines Wechsels zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG 1988 zu ermitteln. Bei den Nachfolgebetrieben (und bei der allenfalls bestehen bleibenden teilenden Mitunternehmerschaft) seien rechnerisch die Wirkungen eines Wechsels zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 festzustellen. Der Saldo dieser rechnerischen Wechsel sei bei den Nachfolgebetrieben (und bei der allenfalls bestehen bleibenden teilenden Mitunternehmerschaft) anzusetzen. Damit werde sichergestellt, dass trotz weiterhin bestehender Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der bis zum Teilungsstichtag erwirtschaftete Gewinn gesetzeskonform den Gesellschaftern der Mitunternehmerschaft zugeordnet werde".

Berücksichtigung der Wirkungen von doppelten Wechseln der Gewinnermittlungsart durch den Ansatz von Ausgleichsposten

„Nach § 29 Abs 1 Z 2 UmgrStG ist Vorsorge zu treffen, dass es bei den an der Teilung beteiligten Steuerpflichtigen durch den Vorgang der Teilung zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt. Dies erfolgt durch den Ansatz von ‚Ausgleichsposten'. Die bei den Nachfolgeunternehmern eingestellten Ausgleichsposten sind ab dem Wirtschaftsjahr, das dem Teilungsstichtag folgt, gleichmäßig verteilt auf fünfzehn Wirtschaftsjahre abzusetzen oder aufzulösen.
Es entspricht der herrschenden Auffassung, dass sich Ausgleichsposten iSd § 29 Abs 1 Z 2 UmgrStG nur auf stille Reserven beziehen, die aus der Differenz zwischen Teilwerten und bilanzierten Buchwerten resultieren (vgl *Kofler*, UmgrStG, § 29 Tz 24; *Walter*, Umgründungssteuerrecht[9], Rz 776a, *Hammerl*, aaO, 221, *Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn*, UmgrStG[4], § 29 Rz 16).
Wie *Sulz/Oberkleiner*, SWK 2011, S 900, zutreffend aufzeigen, dienen auch die in Rede stehenden Zu- und Abschläge aus dem rechnerisch doppelten Wechsel der

Gewinnermittlung dazu, Steuerlastverschiebungen zu vermeiden. Es mag zutreffen, dass die Ausgleichsposten iSd § 29 Abs 1 Z 2 UmgrStG nur für stille Reserven im klassischen Sinn gebildet werden. Da aber die in Rede stehenden Zu- und Abschläge in gleicher Weise den Zweck haben, Steuerlastverschiebungen zu vermeiden, muss die Wertungsentscheidung, welche der Gesetzgeber in § 29 Abs 1 Z 2 UmgrStG in zeitlicher Hinsicht für Ausgleichposten getroffen hat, in gleicher Weise auf diese Zu- und Abschläge zur Anwendung kommen.

Solcherart entspricht die [...] Ansicht, der beim Mitbeteiligen anzusetzende Betrag aus dem rechnerisch doppelten Wechsel der Gewinnermittlung müsse (wie ein Ausgleichposten) verteilt nach Maßgabe des § 29 Abs 1 Z 2 letzter Satz UmgrStG in Ansatz gebracht werden, dem Gesetz".

Anmerkung

Von Sebastian Bergmann

Nach hA ist auch bei Realteilungen mit fortgesetzter Einnahmen-Ausgaben-Rechnung rechnerisch ein doppelter Wechsel der Gewinnermittlungsart zu vollziehen (vgl UmgrStR 2002 Rz 1580; *Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn*, UmgrStG[4] § 30 Rz 7; *Hammerl* in *Fraberger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Ludwig/Mayr*, Handbuch der Sonderbilanzen II, 220; *Sulz/Oberkleiner*, SWK 2011, S 899 f). Die Vornahme eines solchen zumindest rechnerisch vollzogenen doppelten Wechsels der Gewinnermittlungsart sei notwendig, um bei den Beteiligten eine objektiv richtige Gewinnermittlung und -zurechnung zu gewährleisten (vgl UmgrStR 2002 Rz 1580; *Margreiter/Wakounig/Glega*, Steuerliche Sonderbilanzen in der Praxis[3], 218 f; *Walter*, Umgründungssteuerrecht[9] Rz 764; *Wiesner/Schwarzinger/Sedlacek/Sulz*, Zusammenschluß und Realteilung von Rechtsanwälten 108; *Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn*, UmgrStG[4] § 28 Rz 43; *Tröszter/Joklik-Fürst*, FJ 2008, 428; *Sulz/Oberkleiner*, SWK 2011, S 900 ff). Demgegenüber hat der UFS Innsbruck in seiner dem gegenständlichen VwGH-Verfahren zugrunde liegenden Entscheidung (UFS 20.1.2011, RV/0638-I/07) die Auffassung vertreten, dass in Fällen fortgesetzter Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ein (rechnerisch) doppelter Wechsel der Gewinnermittlungsart nicht durchzuführen sei (zustimmend *Hübner-Schwarzinger/Six* in *Kofler*, UmgrStG[2] § 23 Rz 95). Mit dem überzeugenden Verweis auf den Grundsatz der Totalgewinngleichheit hat der VwGH nunmehr die hA bestätigt.

Bestätigt wurde vom VwGH weiters die Verwaltungspraxis, dass hinsichtlich eines aus dem rechnerisch doppelten Wechsel resultierenden Übergangsergebnisses die Bestimmung des § 4 Abs 10 EStG nicht zur Anwendung kommt und deshalb ein allfälliger Übergangsverlust nicht auf sieben Gewinnermittlungszeiträume verteilt werden muss (vgl UmgrStR 2002 Rz 1581).

Nach hA können die sich aus den Wirkungen eines rechnerischen Wechsels und Rückwechsels ergebenden Differenzbeträge bei den Nachfolgeunternehmern (bzw im Abteilungsfalle auch bei der fortbestehenden Personengesellschaft) entweder (vgl UmgrStR 2002 Rz 1580 und 1582; *Sulz/Oberkleiner*, SWK 2011, S 900; *Sulz/Reisch*, SWK 2003, S 371 f; *Bergmann* in *Kofler*, UmgrStG[2] § 27 Rz 104; *Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn*, UmgrStG[4] § 30 Rz 7 f; *Hammerl* in *Fraberger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Ludwig/Mayr*, Handbuch der Sonderbilanzen II, 220)

- im ersten Wirtschaftsjahr als Korrekturposten zum steuerlichen Ergebnis (Zuschlag zum Gewinn oder Verlust) berücksichtigt werden, oder
- bei den Ausgleichsposten zur Vermeidung endgültiger Steuerlastenverschiebungen (§ 29 Abs 1 Z 2 UmgrStG) mitberücksichtigt werden.

Die Zulässigkeit der zweiten dieser Methoden (Berücksichtigung im Rahmen der Ausgleichsposten) hat nunmehr auch der VwGH ausdrücklich bestätigt.