

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers über die am 10.März 2015 eingebrachte Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt X vom 9.Februar 2015, betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Im anhängigen Verfahren ist der Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung des Übergangsgewinnes zu klären, der beim Beschwerdeführer (Bf) im Zusammenhang mit der Einbringung seines Einzelunternehmens (EU) in eine zum Zweck der Betriebsfortführung neu gegründete GmbH unter Inanspruchnahme des [Art III UmgrStG](#) entstand.

Der Bf geht davon aus, dass die steuerliche Erfassung des Übergangsgewinns im Jahr 2013 zu erfolgen hat und weist entsprechend in seiner ESt-Erklärung für 2013 bei den selbständigen Einkünften als Architekt einen Übergangsgewinn aus.

Das Finanzamt X (FA) ordnet diesen Übergangsgewinn im angefochtenen Bescheid - nach zunächst erklärungsgemäßer Veranlagung ohne Übergangsgewinn – im Rahmen einer Bescheidberichtigung nach § 293b BAO dem Jahr 2012 zu.

Der Bf verweist in seiner Beschwerde gegen diesen berichtigten ESt-Bescheid darauf, dass für die Einbringung seines Einzelunternehmens in eine GmbH „*einerseits eine Schluss- und Einbringungsbilanz zum 31.Dezember 2012 gemäß § 4 Abs. 1 EStG und anderseits eine Eröffnungsbilanz zum 1.Januar 2013 gemäß § 5 EStG aufgestellt*“ worden seien. Aufgrund geringfügiger Rückstellungen sei von einer Differenzierung zwischen den Bilanzen zum 31.Dezember 2012 und 1.Januar 2013 abgesehen worden.

„Die Aufstellung der Eröffnungsbilanz, ist gleich Stichtagsbilanz, dokumentiert, dass der 1. Januar 2013 als Umgründungsstichtag gewählt wurde“.

Mit Verweis auf „u.a. EStR, Rz 725“ führt der Bf aus, dass ein Übergangsgewinn aus einem Wechsel zur Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) bei einer Einbringung gemäß Art. III UmgrStG im Anschluss an die letzte laufende, mit dem Umgründungsstichtag endende Gewinnermittlungsperiode im Jahr zu versteuern sei, in das der Umgründungsstichtag fällt.

Das FA führt dazu nach Durchführung einer Außenprüfung (AP) für 2012/2013 in dem als Begründung zu einer abweisenden BVE verfassten AP-Bericht aus:

„Tz. 1 Einbringung - Übergangsgewinn

Mit Notariatsakt vom 26.9.2013 wurde die Fa. "Firmenname-1 GmbH" gegründet und das bisherige nicht protokollierte Einzelunternehmen "Architekt Dipl. Ing. (Bf-Name)" rückwirkend gem. Art III UmgrStG eingebracht.

Seite 2 Abs. 3 des Einbringungsvertrages lautet: "Zur Fortführung des Einzelunternehmens ist beabsichtigt, den Betrieb des Einzelunternehmens auf Grundlage der als Beilage./A angeschlossenen, einen integrierenden Vertragsbestandteil darstellenden Einbringungsbilanz zum 31.12.2012, beinhaltend Schlussbilanz und Eröffnungsbilanz, unter Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigungen des Art III UmgrStG im Rahmen der Gründung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung als Sacheinlage einzubringen."

Seite 4 Viertens des Einbringungsvertrages lautet:

"Alle bis zum 31.12.2012 fällig gewordenen Nutzungen und Lasten des übertragenen Vermögens sind in der Bilanz zum Einbringungsstichtag vollkommen berücksichtigt.

Vom 1.1.2013 anfangen treffen alle Nutzungen und Lasten des übertragenen Vermögens die übernehmende Gesellschaft, die in alle schwebenden Geschäfte der einbringenden Partei eintritt".

Mit Schreiben vom 30.9.2013 gab der steuerliche Vertreter dem Finanzamt bekannt:

"Im Auftrag unserer Mandantin teilen wir mit, daß der Betrieb des Einzelunternehmers DI (Bf-Name), Finanzamt X, Steuernr. 999/9999, mit Einbringungsvertrag vom 26.9.2013 rückwirkend zum 31.12.2012 unter Anwendung des Artikel III des UmgrStG in die oben angeführte Gesellschaft eingebracht worden ist."

Aufgrund des oben angeführten Einbringungsvertrages wurde für das Jahr 2013 ein Übergangsgewinn in der Höhe von € 105.688,03 erklärt. Anlässlich der Bescheiderlassung

wurde der im Jahre 2013 erklärte Übergangsgewinn im Jahr 2012 versteuert, da laut Vertrag und Schreiben vom 30.9.2013 der 31.12.2012 als Einbringungsstichtag gewählt wurde.

Gegen die Versteuerung des Übergangsgewinnes im Jahr 2012 wurde das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht mit dem Hinweis, dass die Aufstellung der Eröffnungsbilanz, ist gleich Stichtagsbilanz, dokumentieren würde, dass der 1.1.2013 als Umgründungstichtag gewählt wurde und der Übergangsgewinn daher im Veranlagungsjahr 2013 zu versteuern ist (die erstellte Schlussbilanz zum 31.12.2012 wurde als Eröffnungsbilanz zum 1.1.2013 genommen).

[§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) lautet:

"Einbringungsstichtag ist der Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll."

[§ 14 Abs. 2 UmgrStG](#) lautet:

"Die Einkünfte des Einbringenden sind hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre."

Wie aus den obigen Ausführungen bzw. dem Wortlaut des Einbringungsvertrages ersichtlich ist, ist der Einbringungsstichtag der 31.12.2012 (mit Ende des 31.12.2012 gehen die Nutzungen und Lasten auf die übernehmende Gesellschaft über), sodass auch der Übergang der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 3 auf § 4 Abs.1 EStG 1988 mit 31.12.2012 und nicht zum 1.1.2013 zu erfolgen hat. Es ist nicht entscheidend ob die Eröffnungsbilanz zum 1.1.2013 mit den Daten zum 31.12.2012 erstellt wurde, da diese ident sind.

Hinsichtlich der obigen Begründung wird auch auf die Ausführungen in der Randzahl 725 der Einkommensteuerrichtlinien und die Randzahlen 74 und 761 der Umgründungssteuerrichtlinien verwiesen.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 5.3.2015 ist daher abzuweisen.“ (Zitatende AP-Bericht vom 26.6.2015, Tz 1)

Der Vorlageantrag des Bf an das BFG enthält keine weitere Argumentation.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Der Entscheidung im anhängigen Verfahren liegt folgender Sachverhalt zu Grunde, den das BFG in Würdigung des Ermittlungsergebnisses (unbedenkliche FA-Vorlageunterlagen,

abgabenbehördliche Datenbankinhalte und Firmenbuchdaten zum Bf bzw. zur Firmenname-1 GmbH) als erwiesen erachtet:

Der Bf übte seinen Beruf als Architekt jahrelang im Rahmen eines nicht protokollierten Einzelunternehmens (EU) aus, dessen Gewinn durch Einnahmen-/Ausgabenrechnung nach [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) ermittelt wurde.

Am 30.Sept.2013 langte beim FA eine mit selbem Tag datierte Eingabe der steuerlichen Vertretung des Bf (ohne Beilagen) ein, mit welcher zur „StNr. neu – Firmenname-2GmbH“ mitgeteilt wurde, dass der Betrieb des Einzelunternehmens des Bf „mit Einbringungsvertrag vom 26.September 2013 rückwirkend zum 31.Dezember 2012 unter Anwendung des Artikel III UmgrStG in die oben angeführte Gesellschaft eingebracht worden“ sei. Der diesbezügliche Notariatsakt werde sobald verfügbar nachgereicht.

Ebenfalls am 30.Sept. 2013 reichte der vom Bf beauftragte Notar beim Firmenbuch einen Antrag zur Eintragung der neu gegründeten *Firmenname-1 GmbH* mit 5 Beilagen ein, darunter ein Notariatsakt vom 26.Sept.2013, der neben der „Erklärung über die Errichtung einer GmbH samt Einbringungsvertrag“ zwei Beilagen enthielt (*Beilage A*, 3teilig, umfassend als *Beilage./1* die „Schlussbilanz DI (Bf.-Nachname) zum 31.12.2012“, als *Beilage./2* die „Einbringungsbilanz DI (Bf.-Nachname) zum 31.12.2012“ und als *Beilage./3* die „Eröffnungsbilanz Firmenname-1 GmbH zum 1.Jänner 2013“; *Beilage B* enthielt eine „Kfz-Liste DI (Bf-Name) 31122012“).

Die drei als *Beilage A* zusammengefassten Bilanzen, die den steuerlichen Vertreter des Bf als Verfasser ausweisen, enthalten deckungsgleiche Aktivseiten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Bilanzsummen. Sie unterscheiden sich lediglich beim Eigenkapital.

Letzteres, in der Schlussbilanz des Einzelunternehmens (*Beilage./1*) mit 97.808,92 € ausgewiesen, scheint in der Einbringungsbilanz (*Beilage./2*) mit 22.808,92 um 75.000,- € niedriger auf. Die Differenz entfällt auf „Vorbehaltene Entnahmen gem. § 16 (5) Z 2 UmgrStG“.

Die Eröffnungsbilanz der *Firmenname-1 GmbH* (*Beilage./3*) unterscheidet sich von der Einbringungsbilanz (*Beilage./2*) insofern, als das Eigenkapital gemäß den Bestimmungen des Einbringungsvertrages in ein Stammkapital von 20.000,- € und eine Kapitalrücklage von 2.808,91 € gegliedert wurde. Die Position „Vorbehaltene Entnahmen gem. § 16 (5) Z 2 UmgrStG“ ist – wie die übrigen Bilanzpositionen – gegenüber der *Beilage./2* unverändert.

Am 13.Februar 2014 teilte der steuerliche Vertreter des Bf dem FA via FA-Online auch zur Steuernummer des Bf die rückwirkende Einbringung seines Einzelunternehmens in eine GmbH mit. Anders als bei der Mitteilung vom 30.Sept.2013 zur „Firmenname-2GmbH“, gab er nun die Einbringung in die „Firmenname-1 GmbH rückwirkend ab 1.1.2013“ bekannt. So wie

die Mitteilung vom 30.Sept. 2013 erfolgte auch die Meldung vom 13.Februar 2014 ohne Begleitunterlagen.

Wann der in der Eingabe an das FA vom 30.Sept. 2013 angekündigte „Notariatsakt“ (GmbH-Errichtungs- und Einbringungsvertrag vom 26.September 2013) - und allfällige weitere Unterlagen zur Einbringung des EU in die GmbH - tatsächlich beim FA eingereicht wurde, blieb im Verfahren im Dunkeln. Aktenkundig ist lediglich, dass der Notariatsakt vom 26.September 2013 dem FA bei einer Überprüfung am 1.April 2014 (ohne Beilagen) vorlag (Quelle: Vorlageunterlagen OZ 5, S.3 – 14).

Im Notariatsakt vom 26.Sept.2013 finden sich in einer Präambel die im AP-Bericht des FA unter „Seite 2 Abs.3“ zitierte Textpassage und daran anschließend folgender Wortlaut:

„ Zur Fortführung des Einzelunternehmens ist beabsichtigt, den Betrieb des Einzelunternehmens auf Grundlage der als Beilage./A angeschlossenen, einen integrierenden Vertragsbestandteil darstellenden Einbringungsbilanz zum 31.12.2012, beinhaltend Schlussbilanz und Eröffnungsbilanz, unter Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigungen des Art III UmgrStG im Rahmen der Gründung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung als Sacheinlage einzubringen.

Eingebrachtes Vermögen ist der Betrieb des oben angeführten Einzelunternehmens, welches Vermögen im Sinn des § 12 (2) UmgrStG (Paragraf zwölf Absatz zwei des Umgründungssteuergesetzes) darstellt.

Das eingebrachte Vermögen ist in der Einbringungsbilanz zum 31.12.2012 (einunddreißigsten Dezember zweitausendzweölf) beinhaltend Schlussbilanz und Eröffnungsbilanz, Beilage./A, genau dargestellt und besitzt sowohl zum Einbringungstichtag als auch heute einen positiven Verkehrswert.“

Unter dem Titel „Einbringungsvorgang“ führt der Vertrag als Punkt „Viertens“ nochmals aus, dass der Bf sein Einzelunternehmen „Architekt Dipl. Ing. (Bf-Name)“ mit dem Standort XY, mit allen dazugehörigen Aktiven und Passiven sowie allen mangels Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht bilanzierten Rechten und Pflichten, als Gesamtsache auf Grundlage der als Beilage./A angeschlossenen Einbringungsbilanz zum 31.12.2012, beinhaltend Schlussbilanz und Eröffnungsbilanz gemäß Art III UmgrStG (Artikel drei des Umgründungssteuergesetzes) unter Fortführung der Buchwerte in die Gesellschaft (einbringt).

Alle bis zum 31.12.2012 (einunddreißigsten Dezember zweitausendzweölf) fällig gewordenen Nutzungen und Lasten des übertragenen Vermögens sind in der Bilanz zum Einbringungstichtag vollkommen berücksichtigt.

Vom 01.01.2013 (ersten Jänner zweitausenddreizehn) angefangen treffen alle Nutzungen und Lasten des übertragenen Vermögens die übernehmende Gesellschaft, die in alle schwebenden Geschäfte der einbringenden Partei eintritt.

Herr Diplomingenieur (Bf-Name) ist das eingebrachte Unternehmen aus eigener Anschauung bekannt.

Herr Diplomingenieur (Bf-Name) haftet dafür, dass die diesem Vertrag angeschlossene Einbringungsbilanz mm 31.12.2012, beinhaltend Schlussbilanz und Eröffnungsbilanz, eine vollständige Zusammenstellung aller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten des Betriebes des Einzelunternehmens darstellt und dass die in ihr enthaltenen Bewertungen den gesetzlichen Vorschriften entsprechen.“

In der ESt-Erklärung 2012 des Bf fehlt jeglicher Hinweis auf den Umgründungsvorgang bzw. einen Wechsel der Gewinnermittlungsart und einen daraus resultierenden Übergangsgewinn. Der in der ESt-Erklärung 2013 erfasste Übergangsgewinn wurde vom FA parallel zur Erfassung im angefochtenen Bescheid aus den Besteuerungsgrundlagen des Jahres 2013 eliminiert.

Die für 2013 beim FA eingereichte Bilanz der *Firmenname-1 GmbH* enthält keinen Hinweis auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Gewinnermittlungszeitraum. Auch die beim Firmenbuch eingereichte Bilanz für 2013 gibt das Geschäftsjahr der GmbH mit 1.1.2013 – 31.12.2013 an.

II. Gemäß [§ 12 Abs. 1 UmgrStG](#) idF BGBl. I Nr. 112/2012 liegt eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes vor, „wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3) tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, für sich allein einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat im Zweifel die Höhe des positiven Verkehrswertes durch ein begründetes Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.“

„Zum Vermögen zählen nur Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt.“ (Abs. 2 Z 1 leg. cit).

Übernehmende Körperschaften können u.a. unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 2 KStG 1988) sein. Auf Einbringungen sind die §§ 13 bis 22 anzuwenden (Abs. 3 Z 1 u. Abs.4 leg.cit.).

Die verfahrensrelevanten Bestimmungen des [§ 13 UmgrStG](#) lauten:

„(1) Einbringungsstichtag ist der Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll. Der Stichtag kann auch auf einen Zeitpunkt vor Unterfertigung des Einbringungsvertrages rückbezogen werden. In jedem Fall ist innerhalb einer Frist von neun Monaten nach Ablauf des Einbringungsstichtages (§ 108 der Bundesabgabenordnung) die Anmeldung der Einbringung im Wege der Sachgründung bzw. einer Kapitalerhöhung zur Eintragung in das Firmenbuch (.....) vorzunehmen.“ (...)

(2) Einbringungsstichtag kann nur ein Tag sein, zu dem das einzubringende Vermögen dem Einbringenden zuzurechnen war.“(...)

[§ 14 UmgrStG](#) lautet, soweit verfahrensrelevant:

„(1) Bei der Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben endet für das eingebrachte Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit dem Einbringungsstichtag. Dabei ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. (...).

(2) Die Einkünfte des Einbringenden sind hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre.“

Gemäß [§ 15 UmgrStG](#) ist *„bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und zu einem Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteilen zum Einbringungsstichtag (..) eine Einbringungsbilanz aufzustellen, in der das einzubringende Vermögen nach Maßgabe des § 16 und das sich daraus ergebende Einbringungskapital darzustellen ist. Die Einbringungsbilanz ist dem für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt vorzulegen. Die Einbringungsbilanz kann entfallen, wenn die steuerlich maßgebenden Werte und das Einbringungskapital im Einbringungsvertrag beschrieben werden.“*

Nach § 16 Abs. 1, Satz 1 UmgrStG hat *„der Einbringende (..) das in § 15 genannte Vermögen in der Einbringungsbilanz (oder im Einbringungsvertrag) (...) mit den in § 14 Abs. 1 genannten Werten anzusetzen (Buchwerteinbringung)“.*

Gemäß [§ 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988](#) idF BGBl I Nr. 112/2012 gilt beim Wechsel der Gewinnermittlungsart – soweit verfahrensrelevant - folgendes:

„Es ist durch Zu- und Abschläge auszuschließen, daß Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden. Ergeben die Zu- und Abschläge einen Überschuß (Übergangsgewinn), so ist dieser beim Gewinn des

ersten Gewinnermittlungszeitraumes nach dem Wechsel zu berücksichtigen. (...) Bei Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles sind Übergangsgewinne (...) beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe zu berücksichtigen.“

Nach [§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) gilt „die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft (§ 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) (...) als Tausch im Sinne der lit a, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht. Die Einbringung von (Teil)Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs. 2 des Umgründungssteuergesetzes ist auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Einbringungsstichtag zu beziehen.“

III. Auf Basis der festgestellten Sach- und der dargestellten Rechtslage kommt dem Rechtsmittelbegehren des Bf keine Berechtigung zu.

Festzuhalten ist, dass zwischen den Verfahrensparteien über die Anwendbarkeit des Art III UmgrStG auf den zugrundeliegenden Einbringungsvorgang Einigkeit herrscht und auch die Höhe des zu beurteilenden Übergangsgewinnes unstrittig ist.

Dem BFG zur Entscheidung vorgelegt wurde lediglich die Klärung des Zeitpunktes der Besteuerung des beim Wechsel von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG 1988 auf § 4 Abs.1 EStG 1988 im Einzelunternehmen erzielten Übergangsgewinnes.

Dass mit dem Ablauf des Einbringungsstichtages, der im Übrigen ausschließlich ertragsteuerliche Wirkung entfaltet (vgl. Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG⁵ § 13 Rz 1), die Zurechnung des Vermögens zum Einbringenden endet und dieses Vermögen ab Beginn des Folgetages der übernehmenden Körperschaft zugerechnet wird, ergibt sich aus der Zusammenschau der §§ 12 (2), 13 (2) und 14 (2) UmgrStG und ist in Lehre und Rechtsprechung unstrittig.

Nach der VwGH-Judikatur dient die Stichtagsbilanz *der Gewinnermittlung* und *Ergebnisabgrenzung für den Einbringenden bis zum Einbringungsstichtag*. Wird der gesamte Betrieb in eine Körperschaft eingebracht, erfüllt auch die Einbringungsbilanz nach Vornahme allenfalls notwendiger steuerlicher Anpassungen das Erfordernis des [§ 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) (vgl. VwGH 26.2.2015, [Ro 2014/15/0041](#); 29.1.2015, [2011/15/0169](#)).

Der VwGH beurteilt die Einbringung eines Betriebes in eine Kapitalgesellschaft nach Art. III UmgrStG als "Veräußerung". Daraus leitet der Gerichtshof ab, dass Übergangsgewinne nach § 4 Abs. 10 Z 1 letzter Satz EStG 1988 zur Gänze beim Gewinn des letzten

Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe bzw. Einbringung zu berücksichtigen sind (vgl. VwGH 17.12.2014, [2012/13/0126](#) mit einschlägigen Judikatur- und Literaturverweisen; VwGH 24.2.2011, [2011/15/0029](#)).

Wenn auch der verfahrensgegenständliche Notariatsakt vom 26.Sept.2013 die Nennung eines expliziten Datums als Einbringungsstichtag vermeidet, so legen doch sowohl die zitierten Formulierungen in der Präambel als auch jene im Einbringungsvertrag unter Vertragspunkt „Viertens“ durch den Verweis auf die zum *31.Dezember 2012* erstellte Einbringungsbilanz und den damit verbundenen Status für den Vermögensübergang auf die *Firmenname-1 GmbH* den letzten Tag des Jahres 2012 als Einbringungsstichtag eindeutig fest, zumal auch die als Schlussbilanz (= „*Stichtagsbilanz*“) des Einzelunternehmens angeschlossene Beilage./A /1 den *31.Dez.2012* als Bilanzstichtag ausweist und der vom Einzelunternehmen in die *Firmenname-1 GmbH* eingebrachte Pkw-Fuhrpark lt. Beilage./B zum Notariatsakt vom 26.Sept.2013 ebenfalls den Status vom *31.Dez.2012* enthält.

Neben der vollständigen Übertragung aller *bis 31.Dez. 2012* dem Einzelunternehmen zugeordneten Aktiva und Passiva einschließlich nicht bilanzierungsfähiger Vermögenswerte hält der Notariatsakt vom 26.Sept.2013 auch fest, dass "*vom 01.01.2013 (..) angefangen*" alle Nutzungen und Lasten des übertragenen Vermögens die übernehmende Gesellschaft treffen.

Bei dieser Gestaltung der Einbringungsgrundlagen bestehen für das BFG keine Zweifel, dass im hier zu beurteilenden Fall der *31.Dez.2012* als Einbringungsstichtag iSd § 13 Abs.1 UmgrStG festgelegt wurde. Mit Ablauf dieses Tages endete die Zuordnung des Einzelunternehmens an den Bf.

Die nachfolgend beim FA bzw. dem Firmenbuch eingereichten Bilanzen der *Firmenname-1 GmbH* für 2013 bestätigen dies durch einen Gewinnermittlungszeitraum ab 1.1.2013.

Da gemäß § 14 Abs. 2 UmgrStG die Einkünfte des Einbringenden hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln sind, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre, hat die Besteuerung des Übergangsgewinnes im angefochtenen ESt-Bescheid 2012 zu erfolgen.

Die Erstellung der Eröffnungsbilanz der *Firmenname-1 GmbH* auf den 1.1.2013, die im Übrigen keineswegs eine „*Stichtagsbilanz*“ im Sinne des § 12 Abs.2 UmgrStG ist, vermag daran nichts zu ändern.

Auch wenn die Formulierungen im Notariatsakt vom 26.Sept.2013 in Verbindung mit der (weitgehenden) Übereinstimmung der Bilanzpositionen den Eindruck einer Gleichsetzung der Einbringungsbilanz sowohl mit der Schlussbilanz des Einzelunternehmens als auch mit der Eröffnungsbilanz der *Firmenname-1 GmbH* zu vermitteln scheinen, darf doch nicht außer Acht gelassen werden, dass Bilanzen vorliegen, welche zwei unterschiedlichen Rechtsträgern

zuzuordnen sind und die zudem nach unterschiedlichen Rechtsgrundlagen zu erstellen waren. Während die Schlussbilanz des - nicht im Firmenbuch eingetragenen - Einzelunternehmens zum 31.12.2012 auf § 4 Abs.1 EStG 1988 basiert, war die Eröffnungsbilanz der neu gegründeten *Firmenname-1 GmbH* zum 1.1.2013, wie in der Beschwerde zutreffend angemerkt, auf Basis des [§ 5 EStG 1988](#) zu erstellen.

Dem Bf ist nur ein Übergangsgewinn aus dem Wechsel von der Gewinnermittlung seines Einzelunternehmens nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 zurechenbar, dessen steuerliche Erfassung nach der dargestellten Rechtslage (§ 4 Abs.10 Z 1 EStG 1988) im Jahr 2012 zu erfolgen hat.

Aus der eigenständigen Rechtspersönlichkeit der neu gegründeten GmbH ergibt sich, dass ein allenfalls beim Übergang von dieser zum 31.12.2012 nach § 4 Abs.1 EStG 1988 erstellten Bilanz auf eine nach § 5 EStG 1988 zu erstellende Bilanz der *Kunst- +Architekturatelier Gleis ZT GmbH* entstehender Gewinn bei Letzterer in deren erstem Wirtschaftsjahr (1.1.2013 – 31.12.2013) zu erfassen wäre (vgl. *Hirschler* in BFGjournal 2016, S. 394ff). Ein solcher ist allerdings nicht verfahrensgegenständlich.

Soweit der Bf auf eine aus seiner Sicht für seinen Standpunkt sprechende Auslegung in unverbindlichen Richtlinien der Finanzverwaltung verweist, ist anzumerken, dass diese weder für den VwGH noch für das BFG eine maßgebende Rechtsquelle darstellen (z.B. VwGH 24.2.2011, 2011/15/0029). Im Übrigen wurde die vom Bf angesprochene Rz 725 der EStR 2000 nach Ergehen des VwGH-Erkenntnisses vom 17.12.2014, 2012/ 2012/13/0126 im Sinne dieses Judikates neu gefasst.

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.

Eine gesicherte Rechtsprechung besteht bereits bei Vorliegen *eines* begründeten Erkenntnisses (vgl. OGH 1.8.2012, 4 Ob 119/12x).

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die angeführten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision zutreffen, da es sich im Wesentlichen um die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung handelte

und die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH ausreichend beantwortet sind.

Graz, am 20. Dezember 2019