

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***KG***, ***Adr***, vertreten durch Gstöttner Ratzinger Stellnberger Wirtschaftsprüfung Steuerberatung GmbH, Stelzhamerstraße 14b, 4400 Steyr, über die Beschwerde vom 25.04.2019 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Grieskirchen Wels vom 29.03.2019 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO für 2017 und Umsatzsteuer für 2017 sowie vom 09.04.2019 betreffend Festsetzung eines Säumniszuschlages zu Recht erkannt:

1. Der angefochtene Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2017 wird abgeändert.

Die im Kalenderjahr 2017 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 65.285,96 €

Bei der Veranlagung der beteiligten Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen:

[...]

2. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2017 wird abgeändert.

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2017 festgesetzt mit 167.938,83 €.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

3. Der angefochtene Bescheid betreffend Festsetzung eines Säumniszuschlages wird ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

Am 28.09.2017 wurde dem Finanzamt die Einbringung nach Art. III UmgrStG des gesamten Komplementäranteils von ***Ges1*** und des gesamten Kommanditanteiles von ***Ges2***, jeweils an der ***KG*** in die ***GmbH*** zum Stichtag 01.01.2017 gemeldet. Der Einbringungsvertrag vom 26.09.2017, die Schlussbilanz der ***KG*** vom 01.01.2017 und die Einbringungsbilanzen der einbringenden Mitunternehmer zum 01.01.2017 wurden gleichzeitig mit dem Schriftsatz übermittelt.

Am 31.10.2017 wurde die steuerliche Vertretung vom Finanzamt per E-Mail darüber informiert, dass laut dem gegenständlichen Einbringungsvertrag zwischen den Einbringenden bzw. Gesellschaftern der übernehmenden GmbH lediglich eine gegenseitige Anteilsabtretung angekündigt worden sei. Eine zusätzliche Vereinbarung einer gegenseitigen Abtretung (Notariatsakt) sei auch der Urkundensammlung des Firmenbuches nicht zu entnehmen. Wegen fehlender inhaltlicher Bestimmtheit bzw. Bestimmbarkeit (Festlegung des Ausmaßes der Anteile in betraglicher Höhe) sei nach Ansicht des Finanzamtes daher eine gegenseitige Anteilsabtretung gemäß § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG nicht vollzogen worden, weshalb eine Anwendungsvoraussetzung iSd Art III UmgrStG, nämlich jene der Gegenleistung (§ 19 UmgrStG), nicht erfüllt sei.

Mit E-Mail vom 20.08.2018 wurde die steuerliche Vertretung vom Finanzamt zur Vorlage einer Unternehmensbewertung für die ***KG*** zum Stichtag 01.01.2017 aufgefordert.

In der Beantwortung des E-Mails teilte die steuerliche Vertretung am 11.09.2018 mit, dass sämtliche Beteiligte unverändert von einer ordnungsgemäß durchgeführten Einbringung ausgehen würden, weshalb keine Notwendigkeit zur Übermittlung einer Unternehmensbewertung bestehen würde.

Im schriftlichem Ersuchen um Ergänzung vom 05.02.2019 wurde vom Finanzamt der ***KG*** mitgeteilt, dass die stillen Reserven gemäß § 184 BAO im Ausmaß von rd. 1.160.000,00 € (davon 80% ***Ges2*** und 20 % ***Ges1***) versteuert würden, sofern keine Unternehmensbewertung vorgelegt werde. Die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Umsatzsteuer (20%) werde mit 1.200.000,00 € bekannt gegeben.

Am 12.03.2019 teilte die steuerliche Vertretung der ***KG*** mit, dass aufgrund der geführten Korrespondenz und dem bekannten Standpunkt der Abgabenbehörde keine Einwände gegen die geplante Vorgehensweise erhoben werde und die Angelegenheit im Beschwerdeverfahren geklärt werden müsse.

Am 29.03.2019 wurden von der Abgabenbehörde der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2017 und der Umsatzsteuerbescheid für 2017 erlassen. Am

09.04.2019 wurde der Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages (USt 2017) erlassen.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt: Aus dem gegenständlichen Sachverhalt ergebe sich, dass die Anteilsabtretungen zwischen den Einbringenden iSd § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG zum Zeitpunkt der Meldung beim Finanzamt weder festgelegt noch im Zeitpunkt der Meldung vollzogen worden seien. Die Festlegung iHv 100 € sei erst mit Notariatsakt vom 28.11.2017 erfolgt. Zusätzlich werde darauf hingewiesen, dass der Notar darauf verwiesen habe, dass die Abtretung der Gesellschaftsanteile mündlich vereinbart worden sei. Für eine Übertragung von GmbH-Anteilen sei allerdings auf die Notariatsaktspflicht nach den Bestimmungen des § 76 Abs. 2 GmbHG zu verweisen. Gerade die notariell zu beurkundende Anteilsabtretung iSd § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG biete die Rechtfertigung für den Verzicht auf die Gewährung neuer Anteile. Im Falle des Verzichtes auf die notarielle Beurkundung sei die Ausnahmeregelung des § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG nicht sachgerecht genutzt und eine Anwendungsvoraussetzung für Art. III UmgrStG nicht erfüllt. Da weder zum Zeitpunkt der Meldung der Einbringung, noch innerhalb der von der Finanzverwaltung eingeräumten Toleranzfrist eine notarielle Beurkundung der Anteilsabtretung erfolgt sei, werde eine Anwendungsvoraussetzung des Art. III UmgrStG verletzt. Ertragssteuerlich sei die somit „missglückte“ Einbringung der Mitunternehmeranteile als Tauschvorgang gemäß § 6 Z 14 lit. b EStG zu behandeln. Der Tausch gelte mit dem maßgeblichen Einbringungsstichtag, das sei der 01.01.2017 als erfolgt. Die stillen Reserven seien gemäß § 184 BAO im Ausmaß von 1.160.000,00 € zu versteuern. Die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Umsatzsteuer iHv 20% werde mit 1.200.000,00 € bekannt gegeben.

In der am 26.04.2019 gegen obig angeführte Bescheide am Finanzamt eingebrachten Beschwerde wurde zusammenfassend ausgeführt:

Zu allererst sei anzuführen, dass die Rechtsansicht der Abgabenbehörde, die Anteilsabtretung sei nicht bzw. erst mittels Notariatsakt vom 28.11.2017 erfolgt, als unzutreffend zurückgewiesen werde. Die Bescheidbegründung vom 27.03.2019 sei somit nicht korrekt. Wie sowohl aus dem Einbringungsvertrag als auch aus der notariellen Klarstellung vom 28.11.2017 ersichtlich sei, sei die Anteilsabtretung bereits im ursprünglichen Einbringungsvertrag vom 26.09.2017 beschlossen und dokumentiert worden. Somit sei die Abtretung der Geschäftsanteile nicht wie in der Bescheidbegründung angeführt mündlich erfolgt, sondern entsprechend den Bestimmungen des GmbHG schriftlich in Form eines Notariatsaktes. Lediglich das Nominale der abzutretenden Anteile sei - obwohl mündlich vereinbart - nicht im Abtretungsvertrag festgehalten worden, was aber nichts an der Tatsache ändere, dass die Abtretung an sich in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorgaben durchgeführt worden sei. Selbst, wenn von der Abgabenbehörde davon ausgegangen werde, dass die Abtretung nicht erfolgt sei, gelte gemäß UmgrStR Rz 1044 Folgendes: "Sollten die Abtretungen nicht bis zum Tag der Meldung der Einbringung erfolgt sein, ist damit die Gefahr des Vorliegens einer Verletzung der Anwendungsvoraussetzung des § 12 UmgrStG gegeben. Es bestehen jedoch keine Bedenken, in Analogie zur Regelung des § 38b Abs. 2 UmgrStG die Verletzung einer

Anwendungsvoraussetzung nicht gegeben zu sehen, wenn die Anteilsabtretungen innerhalb eines Monats nach dem Tag der Meldung vorgenommen werden." Hierzu sei anzuführen, dass es sich bei dieser Monatsfrist nur um eine Dienstanweisung, jedoch um keine gesetzliche Frist handle. Somit sei nicht begründbar, warum eine spätere Präzisierung einer - noch dazu ohnehin bereits erfolgten und beurkundeten - Anteilsabtretung zu einer Verletzung einer Anwendungsvoraussetzung des Art. III UmgrStG führen solle.

Im Vorlagebericht an das Bundesfinanzgericht beantragte das Finanzamt am 15.05.2019 die Abweisung der Beschwerde, da weder zum Zeitpunkt der Meldung der Einbringung, noch innerhalb der Toleranzfrist eine notarielle Beurkundung der Anteilsabtretungen iSd § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG erfolgt und somit eine Anwendungsvoraussetzung des Art III UmgrStG, nämlich jene der Gegenleistung verletzt worden sei.

Im Schreiben vom 22.10.2019 teilte die Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht mit, dass bei der Veranlagung der Umsatzsteuer 2017 die Umsätze und Vorsteuern für den Zeitraum 01-09/2017 nicht automatisch vom EDV-Programm erfasst worden seien. Die Umsätze und Vorsteuern aus der Umsatzsteuererklärung 2017 seien dem angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2017 hinzuzurechnen. Auch im beschwerdegegenständlichen Feststellungsbescheid 2017 seien die Erklärungsdaten laut Steuererklärung nicht automatisch verarbeitet worden. Somit fehle im Bescheid ein Übergangsgewinn iHv 69.185,96 € (Aufteilung 20% [13.837,19 €] ***Ges1*** und 80 % [55.348,77 €] ***Ges2***).

Mit Schreiben vom 19.05.2020 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

2. Sachverhalt

Am 28.09.2017 wurde dem Finanzamt die Einbringung nach Art. III UmgrStG des gesamten Komplementäranteils von ***Ges1*** und des gesamten Kommanditanteils von ***Ges2***, jeweils an der ***KG*** in die ***GmbH*** zum Stichtag 01.01.2017 gemeldet.

Im Einbringungsvertrag vom 26.09.2017, abgeschlossen zwischen den Einbringenden, ***Ges2*** und ***Ges1***, und der übernehmenden Gesellschaft, der ***GmbH*** wurde vereinbart:

I. Beteiligungsverhältnisse

*Herr ***Ges2*** und Frau ***Ges1*** sind Gesellschafter der ***KG*** mit dem Sitz in ***M*** und der Geschäftsanschrift ***Adr*** eingetragen im Firmenbuch des Landesgerichtes ***W***.*

Sie sind am Vermögen der Gesellschaft wie folgt beteiligt:

- a) Herr ***Ges2*** als Kommanditist mit 80 %
- b) Frau ***Ges1*** als unbeschränkt haftende Gesellschafterin mit 20 %

Das Einbringungskapital der beiden einbringenden Gesellschafter stellt sich laut den beiden Einbringungsbilanzen zum 01.01.2017 unter Berücksichtigung der Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG wie folgt dar:

- a) für Herrn ***Ges2*** 32.000,00 € (Euro zweiunddreißigtausend)
- b) für Frau ***Ges1*** 8.000,00 € (Euro achttausend)

*Herr ***Ges2*** und Frau ***Ges1*** haben mit Gesellschaftsvertrag vom 05. September 2017 die ***GmbH*** mit dem Sitz in ***M*** errichtet. Diese Gesellschaft wurde mit Beschluss des Landesgerichtes ***W*** vom 12. September 2017 im Firmenbuch eingetragen. Das Stammkapital der ***GmbH*** beträgt 35.000,00 € und wurde zur Hälfte bar eingezahlt.*

*Herr ***Ges2*** und Frau ***Ges1*** sind an dieser Gesellschaft wie folgt beteiligt:*

<i>mit einer Stammeinlage von:</i>	<i>Betrag</i>	<i>Betrag in Worten</i>
<i>Herrn ***Ges2*** hierauf geleistet</i>	<i>28.000,00 € 14.000,00 €</i>	<i>(achtundzwanzigtausend Euro) (vierzehntausend Euro)</i>
<i>Frau ***Ges1*** hierauf geleistet</i>	<i>7.000,00 € 3.500,00 €</i>	<i>(siebentausend Euro) (dreitausendfünfhundert Euro)</i>

II. Einbringungserklärung

*Die einbringenden Gesellschafter bringen hiermit ihre Anteile an der ***KG*** zur Gänze mit allen Rechten und Verbindlichkeiten, somit den gesamten Betrieb, unter Fortführung der steuerlich maßgebenden Buchwerte in die ***GmbH*** ein. Die ***GmbH*** erklärt hiermit, diese Einbringung anzunehmen und sämtliche Anteile an der ***KG*** zu übernehmen.*

*ALS GEGENLEISTUNG FÜR DAS EINGEBRACHTE VERMÖGEN ERHALTEN DIE EINBRINGENDEN GESELLSCHAFTER BESTEHENDE ANTEILE AN DER ***GmbH***.*

*Da die ***GmbH*** sämtliche Anteile an der ***KG*** erwirbt, erlischt die ***KG*** mit der Einbringung der Anteile an der Kommanditgesellschaft. Auf die Liquidation der ***KG*** wird einvernehmlich verzichtet. Die übernehmende Gesellschaft erwirbt das Vermögen der ***KG*** gemäß § 142 Abs. 1 UGB durch Anwachsung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge.*

III. Umgründungssteuergesetz

Die Einbringung erfolgt aufgrund der im Punkt IV. des Vertrages bezeichneten Einbringungsbilanz und zu dem in Punkt V. dieses Vertrages bezeichneten Einbringungstichtag. Für diesen Einbringungsvorgang werden die abgabenrechtlichen Wirkungen und Begünstigungen des Umgründungssteuergesetzes in Anspruch genommen.

DIE GEWÄHRUNG VON NEUEN ANTEILEN IM SINNE DES § 19 Abs. 1 UmgrStG KANN UNTERBLEIBEN, DA DIE ANTEILSINHABER DER ÜBERNEHMENDEN GESELLSCHAFT DIE EINBRINGENDEN GESELLSCHAFTER MIT BESTEHENDEN ANTEILEN AN DER ***GmbH*** ABFINDEN (§ 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG).

IV. Einbringungsbilanzen

Grundlage der vertragsgegenständlichen Einbringung sind die durch die Gstöttner Ratzinger Stellnberger Wirtschaftsprüfung Steuerberatung GmbH zum 01.01.2017 aufgestellten Einbringungsbilanzen gemäß § 15 UmgrStG, in denen der jeweilige Mitunternehmeranteil an der ***KG*** mit jenem Wert angesetzt ist, der sich nach den steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Mangels Sonderbetriebsvermögen waren keine Sonderbilanzen aufzustellen. Bei keinem einbringenden Gesellschafter bestehen Finanzierungsverbindlichkeiten mit den eingebrachten Mitunternehmeranteilen. Für bereits getätigte Barentnahmen und für vorbehaltenen Entnahmen nach dem Einbringungstichtag wurden Verbindlichkeiten gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG iHv insgesamt 96.499,48 € gebildet und gesondert in den Einbringungsbilanzen in folgender Höhe ausgewiesen:

für Herrn ***Ges2***	49.454,50 €
für Frau ***Ges1***	47.044,98 €

Die steuerlichen Buchwerte der Mitunternehmeranteile entsprechen den Werten laut den Einbringungsbilanzen gemäß § 15 UmgrStG unter Berücksichtigung der oben dargestellten Verbindlichkeiten gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG.

Sollten sich Veränderungen bei den einzubringenden Mitunternehmeranteilen herausstellen und die Mitunternehmeranteile nicht im korrekten Verhältnis übertragen worden sein, so kommen die Vertragsparteien überein, einen Ausgleich im Wege einer alinearen Gewinnausschüttung vorzunehmen.

V. Einbringungstichtag

Als Einbringungstichtag wird einvernehmlich der 01.01.2017 festgelegt. Die eingebrachten Mitunternehmeranteile und in weiterer Folge der Betrieb der ***KG*** geht im Verhältnis zwischen den einzelnen einbringenden Gesellschaftern und der übernehmenden ***GmbH*** steuerrechtlich mit Wirkung zum Ablauf des Einbringungstichtages mit allen damit

*verbundenen Rechten und Pflichten sowie samt allen Lasten und Gefahren auf die übernehmende Gesellschaft über. Alle Gewinne und Verluste aus den vertragsgegenständlichen Mitunternehmeranteilen stehen mit Ablauf des Einbringungsstichtages der ***GmbH*** zu.*

VI. Vermögensübergang

„.....“

Am 28.11.2017 wurde dem Finanzamt von der steuerlichen Vertretung eine schriftliche „Klarstellung und Ergänzung zum Einbringungsvertrag“ (in Form eines Notariatsaktes vom 28.11.2017) zu Pkt. III des Einbringungsvertrages per E-Mail übermittelt.

„Heute sind vor mir, Doktor Friedrich Fellinger, öffentlicher Notar mit dem Amtssitz in Marchtrenk, in meiner Amtskanzlei in 4614 Marchtrenk, Linzer Straße 44, erschienen die folgenden eigenberechtigten Parteien, und zwar:

[...]

KLARSTELLUNG UND ERGÄNZUNG ZUM EINBRINGUNGSVERTRAG

Erstens:----- Einbringungsvertrag -----

*Mit Einbringungsvertrag vom 26.09.2017 (sechszwanzigsten September zweitausendsiebzehn) haben Herr ***Ges2*** und Frau ***Ges1*** ihre Anteile an der ***KG*** mit dem Sitz in ***M*** in die ***GmbH*** mit dem Sitz in ***M*** eingebracht. Für diesen Einbringungsvorgang wurden die abgabenrechtlichen Wirkungen und Begünstigungen des Umgründungssteuergesetzes in Anspruch genommen. Der entsprechende Antrag an das Firmenbuch des Landesgerichtes ***W*** wurde fristgerecht am 28.09.2017 (achtundzwanzigsten September zweitausendsiebzehn) elektronisch eingebracht. Mit Beschluss des Landesgerichtes ***W*** vom 16.10.2017 (sechzehnten Oktober zweitausendsiebzehn) wurde bei der ***GmbH*** die Übernahme des Vermögens der ***KG*** gemäß § 142 (Paragraph einhundertzweiundvierzig) UGB (Unternehmensgesetzbuch) im Firmenbuch eingetragen.*

Zweitens: -----Anteilsabtretungen -----

*Im Punkt III. des Einbringungsvertrages mit der Überschrift „Umgründungssteuergesetz“ wurde festgestellt, dass die Gewährung von neuen Anteilen im Sinne des § 19 (Paragraph neunzehn) Absatz 1 (eins) Umgründungssteuergesetz unterbleiben kann, da die Anteilsinhaber der übernehmenden Gesellschaft die einbringenden Gesellschafter mit bestehenden Anteilen an der ***GmbH*** abfinden (Paragraph neunzehn Absatz zwei Ziffer zwei Umgründungssteuergesetz). Zum Zeitpunkt der Unterfertigung des Einbringungsvertrages waren Herr ***Ges2*** und Frau ***Ges1*** an der ***GmbH*** wie folgt beteiligt:*

<i>mit einer Stammeinlage von:</i>	<i>Betrag</i>	<i>Betrag in Worten</i>
<i>Herrn ***Ges2*** hierauf geleistet</i>	<i>28.000,00 € 14.000,00 €</i>	<i>(achtundzwanzigtausend Euro) (vierzehntausend Euro)</i>
<i>Frau ***Ges1*** hierauf geleistet</i>	<i>7.000,00 € 3.500,00 €</i>	<i>(siebentausend Euro) (dreitausendfünfhundert Euro)</i>

Die Parteien halten ausdrücklich fest, dass anlässlich der Errichtung des Einbringungsvertrages folgende Anteilsabtretungen MÜNDLICH VEREINBART wurden:

*Herr ***Ges2*** hat von seinem zur Hälfte geleisteten Geschäftsanteil von 28.000,00 € (Euro achtundzwanzigtausend) einen Teil iHv von 100 € (Euro einhundert) an Frau ***Ges1*** abgetreten.*

*Frau ***Ges1*** hat von ihrem zur Hälfte geleisteten Geschäftsanteil von 7.000,00 € (Euro siebentausend) einen Teil iHv € 100 € (Euro einhundert) an Herrn ***Ges2*** abgetreten.*

*Herr ***Ges2*** und Frau ***Ges1*** haben diese Anteilsabtretung wechselseitig rechtsverbindlich angenommen. Da die wechselseitige Anteilsabtretung im Firmenbuch nicht einzutragen war, ist eine schriftliche Festlegung unterblieben. Die Parteien stellen jedoch klar, dass mit der Unterfertigung des Einbringungsvertrages am 26.09.2017 (sechszwanzigsten September zweitausendsiebzehn) die wechselseitige Anteilsabtretung tatsächlich erfolgt ist. ...“*

3. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt geht aus den von der Abgabenbehörde vorgelegten Akten und Urkunden hervor.

4. Rechtslage

Gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG liegt eine Einbringung iSd dieses Bundesgesetzes vor, wenn Vermögen auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird.

§ 19 UmgrStG lautet:

Abs. 1: Die Einbringung muss ausschließlich gegen Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft erfolgen.

Abs. 2: Die Gewährung von neuen Anteilen kann unterbleiben,

Z 1 soweit die übernehmende Körperschaft den Einbringenden mit eigenen Anteilen abfindet,

Z 2 soweit die Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft den Einbringenden mit bestehenden Anteilen an dieser abfinden.

5. Rechtliche Erwägungen

Strittig ist, ob die Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG erfüllt sind oder nicht.

Während die Abgabenbehörde davon ausgeht, dass eine Anwendungsvoraussetzung des Art III UmgrStG, nämlich jene der Gegenleistung verletzt wurde, geht die Beschwerdeführerin davon aus, dass die Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStG zum Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages allesamt vollzogen wurden.

Die Einbringung von Vermögen iSd § 12 Abs. 2 UmgrStG in eine übernehmende Körperschaft ist in der Regel eine Sacheinlage. Diese Sacheinlage ist ein entgeltlicher Vorgang und erfordert daher eine Gegenleistung an den Einbringenden. Als Grundsatz gilt, dass die Einbringung gegen Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden Körperschaft erfolgt (einbringungsgeborene Anteile, § 19 Abs. 1). Als Ausnahme gilt, dass die Einbringung in bestimmten Fällen auch ohne Gewährung neuer Anteile erfolgen kann (§ 19 Abs. 2).

§ 19 Abs. 2 UmgrStG zählt taxativ jene Fälle auf, in denen als Ausnahme vom Grundsatz des § 19 Abs. 1 eine Kapitalerhöhung ganz oder zum Teil unterbleiben kann. Im Hinblick auf das Bestehen einer gesellschaftsrechtlichen Beziehung des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft handelt es sich bei diesen Fällen um einbringungsbezogene Anteile.

Zur Abfindung mit Anteilen der Gesellschafter der übernehmenden Körperschaft (§ 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG) – Gegenseitige Abtretung von Gesellschaftsanteilen bei gleicher Gesellschafteridentität: Die Gewährung von neuen Anteilen kann auch dann unterbleiben, falls (mehrere) Einbringende auch Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft sind und ihren Beteiligungsverhältnissen wertmäßig entsprechendes Vermögen iSd § 12 Abs. 2 einbringen. Da sich bei dieser Art der Einbringung das Beteiligungsverhältnis an der übernehmenden Körperschaft nicht verändert, weil die Einbringenden in jenem Verhältnis an der übernehmenden Körperschaft beteiligt sind, das dem Wertverhältnis der von ihnen eingebrachten Vermögensteile entspricht, kann auch hier durch gegenseitige Abtretung von Gesellschaftsanteilen die Ausnahmebestimmung des § 19 Abs. 2 Z 2 Anwendung finden.

Das Finanzamt vertritt die Ansicht, dass die Anteilsabtretungen zwischen den Einbringenden iSd § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG zum Zeitpunkt der Meldung beim Finanzamt am 28.09.2017 weder festgelegt noch im Zeitpunkt der Meldung vollzogen worden seien. Die Festlegung der Anteilsabtretungen iHv 100 € sei erst mit Notariatsakt vom 28.11.2017 erfolgt.

Die Beschwerdeführerin hingegen vertritt die Ansicht, dass die Anteilsabtretungen bereits im ursprünglichen Einbringungsvertrag vom 26.09.2017 beschlossen und dokumentiert worden seien. Sie räumt aber zugleich ein, dass die im Rahmen des Abschlusses des

Umgründungsvertrages mündlich erfolgte Präzisierung der Abtretungshöhe versehentlich nicht im Vertrag festgehalten worden sei. In notariell beglaubigter Form vom 28.11.2017 sei festgehalten worden, dass die Anteilsabtretungen iHv jeweils 100 € bereits damals vereinbart und vollzogen worden seien. Die Meinung der Abgabenbehörde, dass die Anteilsabtretungen im Zeitpunkt der Meldung noch nicht vollzogen worden seien, entspreche nach Auffassung der Beschwerdeführerin nicht den Tatsachen.

Punkt III dritter Absatz des Einbringungsvertrages vom 26.09.2017 lautet:

DIE GEWÄHRUNG VON NEUEN ANTEILEN IM SINNE DES § 19 Abs. 1 UmgrStG KANN UNTERBLEIBEN, DA DIE ANTEILSINHABER DER ÜBERNEHMENDEN GESELLSCHAFT DIE EINBRINGENDEN GESELLSCHAFTER MIT BESTEHENDEN ANTEILEN AN DER ***GmbH*** ABFINDEN (§ 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG).

Im Notariatsakt vom 28.11.2017 ist unter anderem festgehalten:

Die Parteien halten ausdrücklich fest, dass anlässlich der Errichtung des Einbringungsvertrages folgende Anteilsabtretungen MÜNDLICH VEREINBART wurden:

Herr ***Ges2*** hat von seinem zur Hälfte geleisteten Geschäftsanteil von 28.000,00 € einen Teil iHv von 100 € an Frau ***Ges1*** abgetreten.

Frau ***Ges1*** hat von ihrem zur Hälfte geleisteten Geschäftsanteil von 7.000,00 € einen Teil iHv € 100 € an Herrn ***Ges2*** abgetreten.

Herr ***Ges2*** und Frau ***Ges1*** haben diese Anteilsabtretung wechselseitig rechtsverbindlich angenommen. Da die wechselseitige Anteilsabtretung im Firmenbuch nicht einzutragen war, ist eine schriftliche Festlegung unterblieben. Die Parteien stellen jedoch klar, dass mit der Unterfertigung des Einbringungsvertrages am 26.09.2017 die wechselseitige Anteilsabtretung tatsächlich erfolgt ist.

Das Bundesfinanzgericht stellt fest, dass entgegen der Meinung der Abgabenbehörde die Anteilsabtretung bereits im Einbringungsvertrag festgelegt wurde. Es wurde notariell beurkundet, dass die Anteilsinhaber der übernehmenden Gesellschaft die einbringenden Gesellschafter mit bestehenden Anteilen der GmbH abfinden. Auch wenn die Abtretungshöhe nicht im Vertrag festgehalten wurde, liegt zweifelsfrei ein artikulierter Parteienwille vor.

Die Abgabenbehörde sieht die Anwendungsvoraussetzungen für Art. III UmgrStG insbesondere deshalb als nicht erfüllt an, da weder zum Zeitpunkt der Meldung der Einbringung, noch innerhalb der eingeräumten Toleranzfrist eine notarielle Beurkundung der Anteilsabtretung erfolgt ist.

Das Bundesfinanzgericht verkennt nicht, dass auch im gegenständlichen Fall die wechselseitigen Abtretungen von GmbH-Anteilen grundsätzlich notariatsaktspflichtig sind. Die

Beschwerdeführerin hat im Notariatsakt vom 28.11.2017 festgehalten, dass die Anteilsabtretungen iHv 100 € bereits bei der Erstellung des Einbringungsvertrages am 26.09.2017 mündlich vereinbart wurden. Die fehlende Notariatsaktsform der GmbH-Anteilsabtretungen wurde mit 28.11.2017 beseitigt.

Für das Bundesfinanzgericht ist somit entscheidungsrelevant, ob der Notariatsakt vom 28.11.2017 betreffend die Anteilsabtretungen der Anwendungsvoraussetzung des Art. III UmgrStG entgegensteht oder nicht.

Gemäß § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG kann die Gewährung neuer Anteile unterbleiben, sofern die Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft den Einbringenden mit bestehenden Anteilen an dieser abfinden.

Der Beschwerdeführerin ist zweifelsohne zuzustimmen, dass eine konkrete Frist innerhalb derer die Anteilsabtretung vollzogen sein muss, dem Gesetz nicht zu entnehmen ist.

So führte die Abgabenbehörde in ihrer abweisenden Begründung aus, dass weder zum Zeitpunkt der Meldung der Einbringung, noch innerhalb von der Finanzverwaltung eingeräumten Toleranzfrist eine notarielle Beurkundung der Anteilsabtretung erfolgt ist.

Mit der Einräumung einer Toleranzfrist hat die Abgabenbehörde selbst eingestanden, dass die Anteilsabtretungen nicht zwingend bis zur Meldung der Einbringung am Finanzamt vollzogen sein müssen.

Das Finanzamt bezieht sich bei der Toleranzfrist offenbar auf die UmgrStR, die in Rz 1044 festhalten, dass eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzung dann nicht vorliegt, wenn die Anteilsabtretungen innerhalb eines Monats nach dem Tag der Meldung vorgenommen werden.

In Rz 1044 UmgrStR wird unter anderem festgehalten:

..... Da das Einhalten des Gegenleistungsrechtes des § 19 UmgrStG im Hinblick auf die Zitierung in § 12 Abs. 1 UmgrStG zu den Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG gehört, sind die Anteilsabtretungen einerseits im Einbringungsvertrag festzulegen und andererseits bis zu dem mit der Meldung bei dem Finanzamt der übernehmenden Körperschaft gegebenen Vollzug der Einbringung umzusetzen. Die Anteilsabtretungen können im Rahmen des Einbringungsvertrages oder gesondert erfolgen. Sollten die Abtretungen nicht bis zum Tag der Meldung der Einbringung erfolgt sein, ist damit die Gefahr des Vorliegens einer Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des § 12 UmgrStG gegeben. Es bestehen jedoch keine Bedenken, in Analogie zur Regelung des § 38b Abs. 2 UmgrStG die Verletzung einer Anwendungsvoraussetzung nicht gegeben zu sehen, wenn die Anteilsabtretungen innerhalb eines Monats nach dem Tag der Meldung vorgenommen werden.

Dazu wird festgestellt, dass Richtlinien keine allgemein verbindlichen Rechtsvorschriften darstellen. Der steuerlichen Vertretung ist insofern nicht zu widersprechen, wenn sie ausführt, dass es sich bei dieser Monatsfrist nur eine interne Anweisung, jedoch um keine gesetzliche Frist handelt.

Gemäß § 38b Abs. 2 UmgrStG hat der Spaltungsvertrag auch vorzusehen, „dass die zur Durchführung der Spaltung erforderlichen Tauschvorgänge innerhalb eines Monats nach dem Zeitpunkt durchgeführt werden, ab dem sie gesellschaftsrechtlich zulässig sind“. Die Frist gilt nur für den Anteilstausch im Zuge einer nichtverhältnismäßigen Spaltung (§ 38e). Da die Spaltung als „rechtliche Einheit“ zu verstehen ist, soll ein allfälliger Anteilstausch noch in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Spaltung auf Ebene der Körperschaft stehen. Der Beginn der Monatsfrist ist unklar und braucht im Spaltungsvertrag auch nicht bestimmt werden. Obwohl es steuerrechtlich für die Anteilszuordnung auf das wirtschaftliche Eigentum ankommt, beginnt die Monatsfrist mit der unternehmensrechtlichen Verfügungsberechtigung über die zu tauschenden Anteile zu laufen (vgl. Huber in Wiesner/Hirschler/Mayr (Hrsg.), Handbuch der Umgründungen 17. Lfg 2018, § 38b, Tz 7).

Für das Bundesfinanzgericht ist ein Analogieschluss zur speziellen Regelung des § 38b Abs. 2 UmgrStG (Artikel IV Spaltung) zu weit hergeholt. Es wäre am Gesetzgeber gelegen, im § 19 Abs. 2 UmgrStG eine entsprechende Fristenregelung für den Vollzug der Anteilsabfindung vorzusehen.

In der Fachliteratur wird mit Bezug auf das UFS-Erkenntnis vom 14.01.2013, RV/2064-W/06 die Ansicht vertreten, dass die Anwendung des § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG eine entsprechende Formulierung im Vertrag voraussetze, dass der Einbringende als Gegenleistung für das eingebrachte Vermögen von den Gesellschaftern der übernehmenden Körperschaft mit bestehenden Anteilen an dieser abgefunden werde (vgl. Wiesner/Hirschler/Mayr, Handbuch der Umgründungen, 19. Lfg 2018, Rechtsprechung).

Für das Bundesfinanzgericht kann die zivilrechtlich gebotene Notariatsaktsform der gegenseitigen Abtretung der Nennkapitaleinheiten iHv 100 € vom 28.11.2017 nicht dazu führen, dass die im Einbringungsvertrag vom 26.09.2017 beurkundete Vereinbarung, dass die Anteilsinhaber der übernehmenden Gesellschaft die einbringenden Gesellschafter mit bestehenden Anteilen der GmbH abfinden, negiert bzw. nicht anerkannt wird. Für das Bundesfinanzgericht steht fest, dass die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen dessen wirtschaftliches Ergebnis eintreten und bestehen lassen wollten. Es wurde lediglich das Nominale der abzutretenden Anteile nicht im Einbringungsvertrag festgehalten.

Das Ausmaß der gegenseitigen Anteilsabtretungen kann beliebig gewählt werden. Eine Abtretung auch nur kleinster Nennkapitaleinheiten ist ausreichend. Da das Ausmaß der Anteilsabtretung vor allem in keinerlei wertmäßiger Äquivalenz zum eingebrachten Anteil stehen muss, wird sie auch in der Fachliteratur als materiell und wirtschaftlich bedeutungslos

kritisiert und eine Abtretung in Notariatsaktsform wirtschaftlich nicht für erforderlich erachtet. (vgl. Hirschler, Unterbleiben der Anteilsgewährung gemäß § 19 Abs. 2 UmgrStG – Kreisabtretungen bei identen Beteiligungsverhältnissen wirklich erforderlich? ÖstZ 2013/578 mwN).

Unter Berücksichtigung aller Umstände kommt das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass die Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG nicht verletzt wurden, da das Gegenleistungsrecht des § 19 UmgrStG im Hinblick auf die Zitierung in § 12 Abs. 1 eingehalten wurde. Im Einbringungsvertrag vom 26.09.2017 wurde zweifelsfrei beurkundet, dass die Anteilsinhaber der übernehmenden Gesellschaft die einbringenden Gesellschafter mit bestehenden Anteilen der GmbH abfinden. Für das Bundesfinanzgericht ist die Ausnahmeregelung des § 19 Abs. 2 Z 2 sachgerecht genutzt. Die im Notariatsakt vom 28.11.2017 erfolgte Präzisierung der im Einbringungsvertrag beurkundeten Anteilsabtretung stellt keinen wesentlichen Mangel dar, der zu einer Verletzung einer Anwendungsvoraussetzung des Art. III UmgrStG führt. Die Abgabenbehörde ist somit zu Unrecht davon ausgegangen, dass eine „missglückte“ Einbringung vorliegt.

Auf die übrigen Beschwerdeausführungen war daher nicht mehr einzugehen.

ad) Feststellung der Einkünfte 2017

Es wurde ein Übergangsgewinn iHv 69.185,96 € erklärt und ein Grundfreibetrag iHv 3.900,00 € in Abzug gebracht. Daraus ergeben sich Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 65.285,96 €, die sich wie folgt auf die beiden Gesellschafter aufteilen:

Gesellschafter	Anteil %	Gewinnfreibetrag	steuerl. Ergebnisanteil
Ges1	20	-780,00 €	13.057,19 €
Ges2	80	-3.120,00 €	52.228,77 €
Summe	100	-3.900,00 €	65.285,96 €

ad) Umsatzsteuer 2017

Die Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-09/2017 wurde noch unter der Steuernummer der Beschwerdeführerin gemeldet und abgeführt. Ab Oktober 2017 erfolgten die Meldungen bei der aufnehmenden Gesellschaft. Die Steuerberechnung ist in der Beilage dargestellt.

ad) Festsetzung des Säumniszuschlages

Da die Bemessungsgrundlage für den Säumniszuschlag ausschließlich die Umsatzsteuer aus der Geschäftsveräußerung (aus der missglückten Einbringung) betrifft, ist der angefochtene Bescheid aufzuheben.

6. Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG 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 Rechtsfrage, ob dem Gegenleistungsrecht des § 19 UmgrStG genüge getan ist, wenn im Einbringungsvertrag beurkundet wird, dass die Anteilsinhaber der übernehmenden Gesellschaft die einbringenden Gesellschafter mit bestehenden Anteilen der GmbH abfinden und die Präzisierung der gegenseitigen Anteilsabtretungen im Notariatsakt zu einem späteren Zeitpunkt stattfindet, fehlt eine Rechtsprechung. Die ordentliche Revision ist daher zulässig.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 23. Juni 2020