

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerde der A**** H****, [Adresse], ursprünglich vertreten durch G**** & Partner, [Adresse], nunmehr vertreten durch HFP Steuerberatungs GmbH, 1030 Wien, Beatrixgasse 32, gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 nach einer am 29. September 2020 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Festsetzung ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin und ihr damaliger Ehemann waren Gesellschafter einer mittlerweile nicht mehr bestehenden Gesellschaft bürgerlichen Rechts, der X**** H**** GesnbR.

Das Finanzamt führte bei der ehemaligen GesbR sowie bei der Beschwerdeführerin jeweils eine abgabenbehördliche Prüfung bzw Nachschau durch. In Beilage 1 der Niederschrift über die Nachschau bei der Beschwerdeführerin führte der Prüfer aus:

„1. Saatguteinkauf

Die im Zuge der Außenprüfung bei der St.Nr. ***/**** (H**** A**** und B**** als Gesellschafter der ehemaligen GesnbR) getroffenen Feststellungen sind anteilmäßig bei der Einkommensteuer zu berücksichtigen:

	2007
Summe Gewinnänderungen lt. St.Nr. ***/****	26.998,67
davon 90 % für A**** H****	<u>24.298,80</u>

2. Umgründung

a) Allgemeines

Hr. B**** H**** und Frau A**** H**** führten bis zur Errichtung des Schenkungsvertrages vom 29.4.2008 eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (erfasst [...] unter St.Nr. ***/****), die im zit. Schenkungsvertrag als "X**** H**** GesnbR" bezeichnet wurde. Hr. B**** H**** hat mit diesem Schenkungsvertrag vom 29.4.2008 seinen 10 %-igen Anteil an seine damalige Gattin Frau A**** H**** im Schenkungswege übertragen, die sodann 100 % der Anteile innehatte. Gleichzeitig wurde von Frau A**** H**** als Komplementärin am 29.4.2008 mit 3 weiteren Gesellschaftern als Kommanditisten ein Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag geschlossen und die Firma X**** KG gegründet.

In § 2 des genannten Vertrages (Präambel) wird ausgeführt, dass nach dem Ausscheiden von B**** H**** aus der GesnbR Frau A**** H**** als Einzelunternehmerin verblieben sei.

Laut § 3 des Vertrages erfolgte die Gründung der X**** KG ‚zur Fortführung des bisher als Einzelunternehmen geführten Betriebes‘.

Die in den bisherigen Schriftsätzen und Vorbesprechungen zur ehemaligen GesnbR geführte Diskussion über die Anwendbarkeit der umgründungssteuerlichen Begünstigungen betrifft daher richtigerweise nicht die beiden ehemaligen Gesellschafter, sondern die durch die Schenkung verbliebene Einzelunternehmerin Fr. A**** H**** und ist daher unter der gegenständlichen St.Nr. [...] weiter zu führen. Die in der Sache selbst vorgebrachten Argumente und Schriftsätze zur ehem. GesnbR betreffen daher in diesem Punkt ausschließlich Frau A**** H****.

Laut § 4 des Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrages erfolgte der Zusammenschluss rückwirkend nach den Vorschriften des [Art. IV des UmgrStG](#) (§§ 23ff) auf Basis des von WP/StB Mag. C**** G****, [Adresse], zum 31.7.2007 erstellten Zusammenschlussstatus (§ 24 Abs. 1 Z. 1 iVm [§ 15 UmgrStG](#)) unter Zugrundelegung des 01.08.2007 als Zusammenschlussstichtag.“

b) Anwendungsvoraussetzungen für [Art IV UmgrStG](#)

Um einen Zusammenschluss nach [Art. IV UmgrStG](#) erfolgreich durchzuführen, sind nach [§ 23 Abs. 1 UmgrStG](#) folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

- * Übertragung eines **Betriebes**, Teilbetriebes od. Mitunternehmeranteils zumindest durch einen Übertragenden auf eine Mitunternehmerschaft
- * Gesellschaftsvertragliche Grundlage

- * Positiver Verkehrswert des Übertragungsvermögens nach der Stand-alone-Methode
- * Ausschließliche Gewährung von Gesellschafterrechten
- * **Jahres- oder Zwischenabschluss (Bilanz) für den Übertragenden**
- * Steuerliche Zusammenschlussbilanz
- * Tatsächliche Vermögensübertragung

c) Übertragung eines Betriebes bzw. von Mitunternehmeranteilen

- Sachverhalt:

Bis zur Errichtung des Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrages am 29.4.2008 wurde das Unternehmen (H**** A**** und B****) in Form einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht geführt.

Das Ausscheiden von B**** H**** wurde mit Schenkungsvertrag v. 29.4.2008 vereinbart, wobei als Stichtag für die mit dem Unternehmensanteil verbundenen Erträge/Ausgaben etc. der 31.7.2007, 24 Uhr festgelegt wurde. Als Datum der tatsächlichen Übergabe ist lt. § 3 des Vertrages festgelegt: *„Die Übergabe findet mit der Unterzeichnung dieses Vertrages statt“*, das war demnach am 29.4.2008.

Mit diesem Schriftstück vom 29.4.2008 wurde am 13.5.2008 auch die Schenkungssteuererklärung beim zuständigen Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern eingereicht:

[...]

In der Zeit vom 1.8.2007 bis zur Errichtung des Vertrages über den Zusammenschluss (Rückwirkungszeitraum) trat gegenüber dem Finanzamt [...] stets die GesnbR als Steuersubjekt auf und hat beispielsweise die Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht, siehe die folgenden Buchungen:

[...]

Ebenso wurden die Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträge für diesen Zeitraum durch die GesnbR entrichtet:

[...]

In der laufenden Buchhaltung (der nunmehrigen KG) wurden im Rückwirkungszeitraum noch folgende Ratenzahlungen für einen privaten Kredit des Mitgesellschafters B**** H**** verbucht:

[...] [monatlich ein Betrag von EUR 730,46 von 8/2007 bis 6/2008; *Anm*]

Die Betragssumme wurde beim Abschluss auf Forderung B**** H**** (Konto 2422) umgebucht. Laut Auskunft von Fr. H**** bei der Vorbesprechung vom 6.7.2011 sei für diese Zahlungen vorerst eine Forderung eingebucht worden, die später erlassen worden sei.

Im gesamten Rückwirkungszeitraum wurde als Bezeichnung des Unternehmens "X**** H**** Ges.n.b.R." verwendet, sowohl von den Lieferanten in den Eingangsrechnungen als auch durch

das Unternehmen in den Ausgangsrechnungen. Genauso wurde die UID dieser GesnBR verwendet, eine andere gab es schließlich mangels Meldung beim Finanzamt nicht.

Muster des Rechnungskopfes für die Ausgangsrechnungen, der sogar noch einige Zeit nach der Errichtung des Umgründungsvertrages verwendet wurde:

[...]

- weitere vorgebrachte Argumente:

In den schriftlichen Stellungnahmen durch den Steuerberater vom 15.3.2011 und 16.6.2011 wird argumentiert, die Übertragung des 10 %-Anteiles sei bereits am 14.7.2007 vereinbart worden: *„Frau H**** und Herr H**** haben am 14.7.2007 vereinbart, dass Herr H**** mit Stichtag 31.7.2007 aus der gemeinsamen Gesellschaft ausscheidet und mit diesem Datum auch das anteilige Miteigentum (Unternehmen) unentgeltlich auf Frau H**** überträgt und übergibt.“*

Auch in der Vorbesprechung vom 21.10.2011 wurde vorgebracht, Hr. und Fr. H**** hätten die Schenkung der Anteile am 14.7.2007 in [...] mündlich vereinbart, wobei jedoch bei diesem Gespräch selbst niemand anderer anwesend gewesen wäre. Anschließend sei die Schenkung nach außen hin kommuniziert worden, insbesondere gegenüber den Mitarbeitern und den Banken.

Frau H**** sei nach dem 31.7.2007 gegenüber Dritten (Mitarbeitern, Gläubigern, Lieferanten, Kunden etc.) nur mehr alleine aufgetreten bzw. hat Verträge abgeschlossen. So sei sie beim Ausverhandeln von Kreditverträgen mit dem Bankhaus ***** nach diesem Stichtag alleine aufgetreten und habe diese Kreditverträge auch alleine schriftlich vereinbart und es wurden die Kreditvereinbarungen des Bankhauses ***** vom 12.12.2007, 13.12.2007 und 18.3.2008 vorgelegt.

Hr. H**** habe ab diesem Zeitpunkt

,- keine Verträge betreffend die Gesellschaft bzw. Unternehmen abgeschlossen

- keinen Einfluss auf die Geschäftsführung genommen bzw. nehmen können

*- ist nicht gegenüber Dritten (Mitarbeitern, Gläubigern, Lieferanten, Kunden, etc.) als Gesellschafter aufgetreten bzw. ist nicht Vertragspartner gewesen (vgl Kreditvereinbarungen des Bankhauses *****)*

- hat keine Überweisungen für das Unternehmen durchgeführt

- hat nicht als Gesellschafter mitgewirkt

- hat keine Kosten für das Unternehmen bzw. Gesellschaft getragen

- hat keine neuen Haftungen übernommen

- hat nicht im Unternehmen mitgewirkt

- hat Leistungen für das Unternehmen mit eigener Infrastruktur an einem anderen Ort für das Unternehmen als Dienstleister erbracht und fremdüblich verrechnet

- hat keine Stimm- bzw. Kontrollrechte für Zeiträume nach dem 31.7.2007 wahrgenommen bzw. wahrnehmen können

- usw.'

Unmittelbar nach dem 31.7.2007 habe Frau H**** insbesondere an die späteren Kommanditisten kommuniziert, dass sie über 100 % der Anteile bzw. des Unternehmens mit unstrittig positiven Verkehrswert verfügt und eine entsprechende Vergesellschaftung angeboten.

Für Gründung, Gesellschaftsvertrag, dessen Änderung, bzw. dessen Kündigung bestünden keine gesetzlichen Formvorschriften. Diese Formfreiheit gelte auch unter Ehegatten (vgl. Koziol-Welser, Bürgerliches Recht I, 13. Auflage, Manz, S. 187 FN 17). Jede Änderung der Mitgliedschaft an der GesbR bzw. Gesellschafterwechsel stelle eine Änderung des Gesellschaftsvertrages dar.

Es wird weiter argumentiert, dass laut herrschender Meinung bzw. Judikatur das wirtschaftliche Eigentum am einzubringenden Vermögen ausschlaggebend sei und u.a. auf RZ 803 und 1372 der UmgrStR 2002 hingewiesen.

Es wurden hierzu schon im Vorfeld zur o.a. Stellungnahme Bestätigungen, Mails und andere Unterlagen vorgelegt, die dies untermauern sollen:

Auskünfte v. Mag. C**** G****

Der Steuerberater Mag. C**** G**** schreibt in einem Mail an Fr. A**** H**** vom 25.11.2010 auszugsweise:

Demnach war das Ausscheiden Ihres Mannes im Juli 2007 bereits beschlossen; nach meiner Aktenlage ergibt sich, dass offen und von dem losgelöst nur die Frage der Haftungsbefreiung durch die Banken noch zu klären war.

*Aufgrund des (unentgeltlichen) Ausscheidens von Hr. H**** gab es in weiterer Folge zB noch folgende Gespräche, insbesondere auch wie das Einzelunternehmen nun rückwirkend umgegründet werden soll (im Wesentlichen KG; GmbH wurde schon bald ad-acta gelegt):*

- *Telefonat vom 23.8.2007*
- *Besprechung mit Ihnen und Hr K**** vom 28.9.2007*

*Dabei wurde mehrfach auf die unentgeltliche Übertragung des Anteils Bezug genommen (auf die zivilrechtliche Formvorschrift eine Schenkung zwischen Eheleuten auch mit einem Notariatsakt zu dokumentieren, habe ich als Ihr damaliger Steuerberater hingewiesen). Mein Wissensstand ist daher damals wie auch jetzt der, dass die unentgeltliche Abtretung tatsächlich im Juli 2007 vorgenommen worden ist. Darauf wurde auch in meiner Meldung der rückwirkenden Umgründung (in die KG) vom 29.4.2008 an das Finanzamt ausdrücklich hingewiesen (nämlich dass Ihnen der 10 % Anteil von Hr H**** per 31.7.2010 [gemeint offensichtlich: 2007; Anm] geschenkt wurde.*

*Wie mit DI K**** besprochen, führe ich nachfolgend noch folgende Argumente - vorbehaltlich etwaiger Überlegungen Ihres derzeitigen Steuerberaters - an:*

- *Ohne die Aussage eines Rechtsanwalts oder Notars vorwegnehmen zu wollen, ist darauf*

hinzuweisen, dass Formmängel wegen formwidrig (also in diesem Fall ohne Notariatsakt) abgeschlossener Vereinbarungen (Schenkung im Juli 2007) durch Erfüllung (der Schenkung) zivilrechtlich ‚geheilt‘ werden. Die Schenkung war demnach auf Basis der vorliegenden Aussagen im Juli 2007 wirksam geschenkt.

- Auch wenn allenfalls zivilrechtlich keine Vereinbarung im Juli 2007 zustande gekommen wäre, ergibt sich allein aufgrund dessen, dass wirtschaftliches Eigentum ab dem 31.7.2007 jedenfalls bei Ihnen vorlag (sämtliche Chancen und Risiken des Anteils waren laut Schenkungsvertrag bei Ihnen, das anteilige Unternehmensergebnis war ab dem 31.7.2007 Ihnen zuzurechnen; sämtliche mit dem Unternehmensanteil verbundenen Kosten, Gebühren und Steuern wurden Ihnen ab diesem Datum ebenfalls zugerechnet; sie konnten aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse mWn auf Dauer andere Personen von der Verfügungsgewalt und der Nutzung ausschließen; der Status des Unternehmens per 31.7.2007 lag dem Schenkungsvertrag zu Grunde; Hr. H**** hat mWN keine Gewinntangente für Zeiträume nach dem 31.7.2007 steuerlich zugewiesen bekommen bzw. wurden keine erklärt), dass die Voraussetzung für die Umgründung vorlag.

- Wirtschaftliches Eigentum ist gemäß RZ 1344 im Verweis mit RZ 803, weiters RZ 738 Umgründungssteuerrichtlinien (UmgrStR) allenfalls als Voraussetzung für die begünstigte Umgründung ausreichend.

Der Aktenvermerk v. 12.7.2007 bezieht sich auf eine Besprechung mit Hr. H****:

[...]

Hr. B**** H**** kommt in die Kanzlei (12.7.2007) und es wird [...] Folgendes besprochen:

- G**** weist darauf hin, dass er neben der Gesellschaft X**** nur Fr. H**** privat steuerlich vertritt und daher ihre Interessen zu wahren habe.
- Hr. H**** teilt mit, dass 2005 erstes positives Ergebnis (der Gesellschaft) erwirtschaftet worden ist und diese positiven Ergebnisse künftig nicht mit Verlusten oder einem Verlustvortrag verrechnet werden können. Er muss daher für die Gewinn tangenden Einkommensteuer bezahlen. Weiters ist eine Umschuldung geplant (Z**** Bank). Er möchte für den neuen Kredit nicht mehr weiter haften und daher aussteigen.
- G**** teilt mit, dass er nur mitteilen kann, dass jede Gesellschaft auch steuerlich und HR/Zivilrechtlich aufgelöst werden kann (grundsätzlich). Zu klären ist, ob Gründe Dritter (zB Bank) dem entgegenstehen oder sonstige Gründe (zB Förderer) dagegen stehen. Dies kann G**** jedoch nicht beurteilen. Auch das Thema Verlustverrechnung ist nicht von G**** sondern von seinem persönlichen Steuerberater (*****) zu beurteilen. GesBR bedeutet Miteigentum an allen Aktiva und Passiva und ist eine Innengesellschaft (im Gegensatz zu OG, KG, GmbH)
- G**** weist darauf hin, dass er als nächsten Schritt seines Erachtens ein Gespräch mit seiner Frau führen müsste. G**** weist auch darauf hin, dass er das gegenständliche Gespräch nicht als Beratungsgespräch betrachtet und daher auch nicht verrechnet wird. Weiters werden bei

seinem Ausscheiden aus der Gesellschaft Banken mitreden wollen; es hängt auch vom neuen Gläubiger (neue Bank) ab. [...]

Der mitgesandte Aktenvermerk vom 19.7.2007 bezieht sich auf ein Telefonat mit Fr. H****:

[...]

G**** ruft Fr. H**** [...] zurück und berät hinsichtlich der möglichen Rechtsformänderung von X****:

- G**** berichtet, dass Hr. H**** betreffend seinem Ausscheiden aus der GesBr (X****) mit ihm in der Kanzlei eine Besprechung gehabt hat und er dabei darauf hingewiesen hat, dass er die steuerlichen Interessen von Fr. H**** vertritt und daher hinsichtlich des Ausscheidens aus der Gesellschaft ein Gespräch mit Fr. H**** angeregt hat.
- Fr. H**** teilt mit, dass das Ausscheiden von Hr. H**** vereinbart wurde, jedoch hinsichtlich Haftungsbefreiung („alte“ Banken) von Hr. H**** bzw. Umschuldung dies noch mit den Gläubigern zu besprechen ist.
- G**** erläutert Optionen bzw. Vorgehensweise für eine Umgründung in OG, KG oder KapGes.
- Fr. H**** meint, sie wird sich Optionen überlegen und teilt mit, dass sie der neuen Bank kommunizieren wird, dass sie alleine haften wird; eventuell wird es zusätzlich eine Gesellschaft geben (GmbH, KG).

[...]

Erklärung v. DI N**** K****

DI N**** K**** (Kommanditist bei der X**** KG) erklärte in seinem Schreiben vom 19.11.2010:

*Ich bestätige hiermit, daß aus meiner Sicht die Schenkung des GnbR-Anteils von B**** H**** an A**** H**** vor dem 31.7.2007 erfolgt sein muß und sie zum Gründungszeitpunkt im Alleinbesitz der GnbR-Anteile war.*

*Das geht daraus hervor, daß ich im Sommer 2007 telefonisch eingeladen wurde, nun tatsächlich Kommanditist zu werden, und mir dabei dieser Sachverhalt - Schenkung von GnbR-Anteil und Haus bei gleichzeitiger Übernahme aller Haftungen und Kredite - als Faktum mitgeteilt wurde. Es war auch in allen Diskussionen in der Zeit davor immer klar, daß der Rückzug von B**** H**** durch eine Schenkung seines GnbR-Anteils gleichzeitig mit der KG-Gründung erfolgen soll bzw. die Schenkung am Gründungstag der KG (bzw. am Tag davor) Voraussetzung für die Gründung ist.*

*Auch der - von mir mitunterzeichnete - Gesellschaftsvertrag geht mit Selbstverständlichkeit davon aus, dass A**** H**** am 31.7.2007 im Alleinbesitz der Vorläufergesellschaft war. Der Verschriftlichung der Schenkung schon im Sommer 2007 wurde keine Bedeutung zugemessen bzw. wurde es als effiziente Vorgangsweise angesehen, alle Formalakte mit einem einzigen Notariatstermin abzuwickeln.*

Erklärung v. Fr. A**** H****

Die Mitgesellschafterin Fr. A**** H**** erklärte ihrem Schreiben vom 20.11.2010:

*Ich bestätige hiermit, daß mir der Anteil von B**** H**** an der X**** H**** GnbR im Juli 2007 mit Wirksamkeit vom 31.7.2007 geschenkt wurde.*

Erklärung v. Hr. B**** H****

Der Mitgesellschafter Hr. B**** H**** erklärt in einem Schreiben vom 23.11.2010:

*„da es seit 2004 mein Wunsch war, meine Beteiligung an ‚X****‘ zu beenden und in der Folge wiederholt Gespräche dazu stattfanden, habe ich meinen Anteil an der ‚X**** H**** GnbR‘ im Juli 2007 (mit Wirksamkeit 31.7.2007) an A**** H**** als Schenkung übergeben, um eine Neugründung der Firma als KG ohne meine Beteiligung möglich zu machen.“*

Rechtliche Würdigung durch das Finanzamt:

Es ist zwar nach dem [Umgründungssteuergesetz](#) eine rückwirkende Umgründung bis zu max. 9 Monaten gesetzlich normiert, die rechtliche Möglichkeit für eine rückwirkende Schenkung der Anteile ist jedoch nicht gegeben.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden - selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen (vgl. zB VwGH 3.9.1997, [93/14/0095](#), VwGH 26.1.1999, [98/14/0095](#)) – im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wären (ständige Rechtsprechung; vgl. zB VwGH 22.2.2000, [99/14/0082](#)).

Die vom Steuerberater ins Treffen geführte mündliche Vereinbarung vom 14.7.2007 erfüllt damit nicht alle Voraussetzungen, die bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen gefordert sind, insbesondere ist der Inhalt - falls er damals schon tatsächlich so abgeschlossen worden sein sollte wie im späteren schriftlichen Vertrag - nicht nach außen hin ausreichend zum Ausdruck gekommen.

So waren beispielsweise folgende Änderungen notwendig gewesen:

- Meldung über die Anteilsabtretung an das Finanzamt [...]
- Beantragung einer UID-Nummer durch Fr. H****
- Bekanntgabe zur Begrenzung der UID-Nummer durch die GesnbR
- Abmeldung der Dienstnehmer bei der NÖ GKK durch die GesnbR
- Anmeldung der Dienstnehmer bei der NÖ GKK durch Fr. H****
- Abgabe der USt-Voranmeldungen durch Fr. H**** anstatt der GesnbR
- Abfuhr der Lohnabgaben und Sozialversicherungsbeiträge durch Fr. H**** anstatt d. GesnbR
- Bekanntgabe der geänderten Verhältnisse an die Lieferanten, um zukünftig die Rechnungen richtig an Frau H**** ausstellen zu können
- Änderung der Ausgangsrechnungen auf die neuen rechtlichen Verhältnisse.

- Meldung über die Anteilsabtretung an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern innerhalb eines Monats nach der tatsächlichen Übergabe, nicht erst im Mai 2008

Es ist nicht bekannt, dass auch nur einer dieser Punkte zeitgerecht erfüllt worden wäre, wobei insbesondere bei der Ausstellung der Ausgangsrechnungen und Abfuhr der Umsatzsteuer, sowie in Zusammenhang mit den Beschäftigungsverhältnissen dies sofort ab dem ersten Tag des ‚neuen‘ Unternehmens der Fr. H**** zugefallen wäre.

Grundsätzlich geht aus dem Schriftverkehr hervor, dass im Juli 2007 Gespräche und Überlegungen betreffend die künftige Gestaltung der Unternehmensform und der Besitzverhältnisse stattfanden.

Wenn Mag. G**** ausführt, dass seinem Wissensstand nach *‚die unentgeltliche Abtretung tatsächlich im Juli 2007 vorgenommen worden ist‘* und darauf verweist, dass darauf in der Meldung der rückwirkenden Umgründung vom 29.4.2008 an das Finanzamt ausdrücklich hingewiesen worden sei, so steht das in Widerspruch zum dieser Meldung beiliegenden Schenkungsvertrag, in dem die tatsächliche Übergabe *‚mit der Unterzeichnung dieses Vertrages‘*, die am 29.4.2008 erfolgte, festgelegt wurde.

Wenn die Schenkung tatsächlich bereits im Juli 2007 rechtsgültig erfolgt wäre, wäre der Vertrag vom 29.4.2008 eigentlich inhaltslos, denn Hr. H**** würde darin seiner Gattin etwas schenken, was ihm schon seit Monaten nicht mehr gehört hätte. Der Steuerberater hält dem in der Stellungnahme v. 26.6.2011 entgegen, dass *‚mittels des genannten Vertrages insbesondere die zu regelnden Haftungen für die alten Verbindlichkeiten vor dem 31.7.2007 geregelt wurden und überdies von beiden Seiten der Jahresabschluss zu diesem Stichtag einvernehmlich festgelegt worden ist. Die Klärung der betreffenden Haftungen bzw. Mithaftungen zwischen den Gesellschaftern wurde im Hinblick auf § 1 lit b des Notariatsaktsgesetzes entsprechend formgebunden festgehalten: Es war stets vorgesehen, nach Klärung mit den Banken des Unternehmens betreffend Altschulden (vor dem 31.7.2007), dies noch festzuhalten.‘*

Für das Finanzamt kann dies jedoch aus dem Wortlaut des Vertrages nicht in dieser Art entnommen werden.

In den behaupteten Vereinbarungen können daher nur Absichtsvorhaben bzw. Vor-Vereinbarungen gesehen werden, die erst mit der tatsächlichen Übergabe bei der Vertragsserrichtung erfüllt wurden, damit war Fr. A**** H**** am 1.8.2007 (Zusammenschlussstichtag) noch nicht Eigentümerin des 10 %-Anteiles ihres Gatten B**** H****.

Das Zusammenschlussvermögen muss dem Übertragenden nicht nur im Zeitpunkt des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages zurechenbar sein, sondern auch am Zusammenschlussstichtag (§ 24 Abs 1 Z 1, 13 Abs 2 Satz 1 [UmgrStG](#)). Beim Zusammenschluss durch eine Mitunternehmerschaft gelten für die Vermögenszurechnung auch die Mitunternehmer als Übertragende; die Wahl eines zurückliegenden Zusammenschlussstichtages ist daher nur zulässig, wenn sich im Rückwirkungszeitraum an der übertragenden Mitunternehmerschaft keine Änderung der Beteiligungsverhältnisse ergeben hat (siehe Thomas Walter, Umgründungssteuerrecht, 6. Auflage 2006, Tz 600).

Wird der Zusammenschluss vertragsgemäß auf ein Vermögen bezogen, das der Übertragenden

zu diesem Stichtag noch nicht zuzurechnen war, kann der Zusammenschluss auf diesen Stichtag nicht wirksam werden. Da die Sanierungsmöglichkeit des [§ 13 Abs 2 UmgrStG](#) (Ersatzstichtag) wegen Zeitablaufes nicht mehr wahrgenommen werden kann, liegt in diesem Fall eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des [Art IV UmgrStG](#) vor. Es kommt zum Veräußerungstatbestand gem. [§ 24 Abs 7 EStG 1988](#) auf den ursprünglich gewählten Zusammenschlussstichtag. - Diese Meinung wird auch in RZ 1344 der UmgrStR 2002 vertreten.

Aber auch für eine Übertragung ‚nur‘ des wirtschaftlichen Eigentums bereits im Juli 2007 können keine Anhaltspunkte gefunden werden. Es gab entweder keinerlei bindende Vereinbarungen, nach denen beispielsweise Hr. B**** H**** nicht mehr die Verfügungsgewalt über seinen Anteil ausüben hätte können oder es sind diese eben nicht ausreichend nach außen hin zum Ausdruck gekommen.

Dass noch bis Juni 2008 Zahlungen für den privaten Kredit von B**** H**** über das Konto der Gesellschaft liefen, zeigt, dass bis zur Vertragserrichtung (und sogar noch kurze Zeit darüber hinaus) Hr. B**** H**** Entnahmen tätigen konnte, was nicht möglich bzw. zulässig gewesen wäre, wenn er nicht mehr Teilhaber des Unternehmens gewesen wäre. Wenn auch diese Beträge beim Abschluss als Forderung umgebucht wurden, handelte es sich bei der ursprünglichen Buchung zweifellos um eine Entnahmebuchung eines Gesellschafters.

Wenn auch in den oben zitierten, nachträglich im Prüfungsverfahren vorgelegten Erklärungen die Schenkung per 31.7.2007 angesprochen wird, z.B. durch Hr. H**** selbst: *‚... habe ich meinen Anteil an der ‚X**** H**** GnbR‘ im Juli 2007 (mit Wirksamkeit 31.7.2007) an A**** H**** als Schenkung übergeben, ...‘* so stehen diese Aussagen einerseits in Widerspruch zum Vertragstext vom 29.4.2008, andererseits fehlt es an der gebotenen Publizität.

Aus dem gesamten Rechnungswesen (Buchhaltung, Belege) ist kein Indiz für eine Umstellung der GesnbR auf ein Einzelunternehmen ersichtlich.

Dass im gesamten Rückwirkungszeitraum sowohl von Lieferanten als auch vom Unternehmen selbst als Bezeichnung ‚X**** H**** Ges.n.b.R.‘ verwendet wurde, deutet darauf hin, dass keineswegs die Geschäftspartner von der Existenz des Betriebes als Einzelunternehmen gewusst haben.

Auch Fr. A**** H**** hat in ihrer eigenen Rechnung vom 24.10.2007 an das Unternehmen als Empfänger die ‚X**** H**** GnbR‘ ausgewiesen:

[...]

Hätte zu diesem Zeitpunkt ein (steuerlich anzuerkennendes) Einzelunternehmen vorgelegen, wäre dies ein Innenumsatz und hätte nur zu einer Verrechnung der Kosten, nicht aber zur Verrechnung einer Umsatzsteuer und zum Abzug der Vorsteuer daraus führen dürfen.

In der Vorbesprechung vom 21.10.2011 wurde dies von Fr. H**** und der Steuerberatung als unwichtiges Versehen abgetan, da die Belege nicht sie selber, sondern die Angestellten erstellen würden. Aber gerade das spricht gegen die Behauptung, dass die Schenkung und das damit entstandene Einzelunternehmen ausreichend nach außen hin kommuniziert worden wäre, wenn es nicht einmal die für das Rechnungswesen verantwortlichen Personen auch tatsächlich umgesetzt haben.

Der Sachverhalt scheint für das Finanzamt so klar und eindeutig, dass auch auf die Vernehmung der im Schreiben des Steuerberaters vom 16.6.2011 angebotenen Zeugen verzichtet werden konnte.

Aus dem Gesamtbild der festgestellten Sachverhaltselemente geht hervor, dass weder zivilrechtliches noch wirtschaftliches Eigentum bereits vor oder spätestens am Zusammenschlussstichtag übertragen worden wäre.

Gegen den in der Besprechungsgrundlage vom 21.4.2011 angeführten Absatz: *„In der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats, Außenstelle Wien, GZ. [RV/0342-W/06](#) vom 30.6.2009 vertritt der UFS überdies die Meinung, dass bei der Übertragung von Rechten (wie beim gegenständlichen Zusammenschluss zur KG) grundsätzlich nicht das wirtschaftliche Eigentum, sondern die zivilrechtlichen Stellung von Bedeutung ist. So könne der wirtschaftlichen Eigentümer das Eigentumsrecht ohne Zustimmung des zivilrechtlichen Eigentümers nicht an einen Dritten übertragen.*“, verwehrt sich der Steuerberater (unter anderem in der Vorbesprechung vom 6.7.2011) vehement, da diese Meinung im Widerspruch zu den UmgrStR 2002 stünden und damit der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt werde.

Dem ist entgegen zu halten, dass das Finanzamt aufgrund der obigen Ausführungen nicht vom Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums ausgeht, und damit nicht entgegen den Richtlinienwortlaut entscheidet.

d) Zusammenschlussbilanz

- Sachverhalt

Laut § 4 des Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrages erfolgte der *Zusammenschluss* *„rückwirkend nach den Vorschriften des [Art. IV des UmgrStG](#) (§§ 23 ff) auf der Basis des von WP/StB Mag. C**** G****, [...], zum 31.7.2007 erstellten Zusammenschlussesstatus (§ 24 Abs. 1 Z. 1 iVm [§ 15 UmgrStG](#)) unter Zugrundelegung des 01.08.2007 als Zusammenschlussstichtag.* Die dem Vertrag angeschlossene Bilanz wurde lt. eindeutiger Textierung auf dieser sowohl im Deckblatt als auch in den Kopfzeilen als Bilanz der „X**** H**** Ges.n.b.R.“ bezeichnet und von beiden Gesellschaftern unterschrieben.

Im Zuge der Vorbesprechung mit Fr. H**** und dem Steuerberater wurde von diesem am 24.1.2011 nunmehr eine „Bilanz zum 1.8.2007“ dem Prüfer vorgelegt, die ziffernmäßig keinen Unterschied zu jener Bilanz vom 31.7.2007 aufweist. Als Firmenbezeichnung ist nur „X****“ angeführt, dies bezeichnet daher das einbringende Unternehmen nicht exakt. Es geht nämlich daraus nicht hervor, ob die GesnbR oder das behauptete Einzelunternehmen oder bereits das Nachfolgeunternehmen X**** KG damit gemeint sei.

[...]

Aus dieser Bilanz geht auch nicht hervor, wann sie tatsächlich erstellt wurde.

- weitere vorgebrachte Argumente:

In der Stellungnahme des Steuerberaters vom 15.3.2011 wird im Wesentlichen auf die Ausführungen in der RZ 1335 UmgrStR 2002 hingewiesen, nach denen es keine Bedenken gäbe,

„bei Fehlen eines aktiven Geschäftsbetriebes bzw. bei Fehlen des Erfordernisses einer exakten Vermögensdarstellung und Ergebnisabgrenzung aus anderen Gründen zur Vermeidung zusätzlicher Bilanzierungskosten dem Zusammenschluss einen Zwischenabschluss zum Vertragstag (im Beispielsfall 1. Jänner) zugrunde zu legen, der mit den Ansätzen des Jahresabschlusses zum Vortag (im Beispielsfall 31. Dezember) übereinstimmt: In diesen Fällen erübrigt sich eine Gewinnermittlung für den Rumpfwirtschaftstag des Übertragenden. Liegt die vorgenannte Voraussetzung vor, bestehen auch im Falle des Aufdeckens des Fehlens eines Zwischenabschlusses auf den Folgetag anlässlich einer späteren abgabenbehördlichen Überprüfung keine Bedenken, die Anwendungsvoraussetzung des [Art. IV UmgrStG](#) als gegeben anzunehmen.“

Eine neuerliche Gewinnermittlung für den 1.8.2007 mit centgenauen Abgrenzungen hätte beträchtliche Bilanzierungskosten verursacht, nahezu keine Ergebnisse im Bereich der Gewinn- und Verlustrechnung bewirkt (maximal 10 bis 20 Euro denkbar), so der Stb. in der Stellungnahme.

Zusammenfassend sei - so der Steuerberater - daher festzuhalten, dass das Vermögen spezifisch, individuell und konkret sowohl durch die Bilanz zum 31.7.2007 als auch jene zum 1.8.2007 beschrieben sei und daher auch diese Voraussetzung für die Anerkennung der Umgründung als Zusammenschluss gem. [Artikel IV UmgrStG](#) gegeben sei.

In der Vorbesprechung vom 6.7.2011 bezifferte der Steuerberater die Differenz mit 7,24 € und legte per Mail vom 13.7.2011 eine „Auflistung nicht wesentlicher Abgrenzungen zum Status (Bilanz) per 01.08.2007 bei fiktiver Untersteilung einer § 5 EStG Gewinnermittlung“ hierzu vor. Aus dieser geht eine Vermögensverminderung in diesem Ausmaß hervor, ohne jedoch Details hierzu anzugeben, z.B. warum sich die Vorräte um 202,70 € erhöht haben, ob hierzu eine Inventur vorgenommen wurde etc.

Rechtliche Würdigung durch das Finanzamt:

Eine auf die Schluss- oder Zwischenbilanz aufbauende Zusammenschlussbilanz gehört zu den Anwendungsvoraussetzungen des [Art. IV UmgrStG](#). Die Zusammenschlussbilanz dient insbesondere der Darstellung des laut Vertrag tatsächlich zu übertragenden Vermögens zu Steuerwerten laut Schluss- oder Zwischenbilanz, berichtigt um steuerwirksame Aufwertungen und um die rückwirkenden Korrekturen und des sich daraus ergebenden Zusammenschlusskapitals - siehe RZ 1359 UmgrStR 2002. § 4 des Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrages spricht von dem zum 31.7.2007 erstellten Zusammenschlussstatus (§ 24 Abs 1 Z 1 iVm § 15 Umgr StG). Im gleichen Satz wird als Zusammenschlussstichtag der 1.8.2007 festgelegt. Der Zusammenschlussstichtag ist demnach nicht gleich dem Tag des dem Vertrag angeschlossenen „Zusammenschlussstatus“. Wurde laut Vertrag ein Zusammenschluss auf einen bestimmten Tag bezogen (hier der 1.8.2007) und diesem Zusammenschluss ein Jahresabschluss zum Vortag (im gegenständlichen Fall auf den 31. Juli 2007) zu Grunde gelegt, ist die vertragliche Festlegung und nicht die vorgelegte Bilanz steuerlich maßgebend. In diesem Fall ist mangels eines Zwischenabschlusses zum Vertragstag (1. August 2007) eine Anwendungsvoraussetzung des [Art. IV UmgrStG](#) nicht gegeben - siehe RZ 1335 UmgrStR 2002. Im Gegensatz zum 1. Jänner wie

im Beispiel der UmgrStR war jedoch der 1. August 2007 kein Feiertag, sondern ein Mittwoch und damit ein normaler Geschäftstag, an dem zwar mit Ausnahme der Eröffnungsbuchungen keine anderen Buchungen (weder Erlöse noch Ausgaben etc.) vorgenommen wurden. Aufgrund des normalen Geschäftstages wären jedoch z.B. Abgrenzungen des Lohnaufwandes etc. erforderlich gewesen. Damit erweist sich entweder die ursprüngliche Bilanz zum 31.7.2008 [richtig: 2007, Anm] oder die nunmehr nachgereichte Bilanz zum 1.8.2007 als materiell unrichtig. Aus dem Gesamtbild des Ablaufes kann mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit geschlossen werden, dass eher davon auszugehen ist, dass die Bilanz zum 31.7.2008 [richtig: 2007, Anm] korrekt erstellt worden sein dürfte. Es wäre auch denk möglich, dass in den Überlegungen zum Stichtag von einer älteren Rechtslage ausgegangen worden sei, nach der der Vermögensübergang mit 1.8.2007 um 00.00 Uhr erfolgt wäre. Dies trifft jedoch nicht zu: [§ 25 Abs 2 UmgrStG](#) bestimmt, dass § 14 Abs. 2 für die übernehmende Personengesellschaft mit Beginn des dem Zusammenschlussstichtag folgenden Tages gilt. § 14 (2) lautet: *„Die Einkünfte des Einbringenden sind hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre.“* Eben für die Übergangszeit ab 1.1.1992 tolerierte daher das BMF in einer Erlassmeinung vom 16.2.1992, abgedruckt in der SWK Heft 14/1992, *„ausnahmsweise“* den Umstand, dass *„im Hinblick auf den Feiertag die Werte des Jahresabschlusses bzw. der Bilanz zum 31.12.1991 als Werte der Bilanz zum 1.1.1992 dargestellt werden können.“* Ergänzend wird weiter ausgeführt, dass dies ausnahmsweise auch dann angewendet werden soll, wenn der 1.1.1992 ein Tag mit Geschäftsbetrieb ist, wobei angemerkt wird: *„Es darf noch einmal darauf hingewiesen werden, daß diese mit dem Übergang auf das neue Umgründungssteuerrecht verbundene Interpretation auf die dargestellten Sachverhalte beschränkt bleiben muß.“* Gemäß [§ 24 Abs. 1 UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 15 UmgrStG](#) ist für den Zusammenschluss eine Zusammenschlussbilanz erforderlich, und zwar zum Zusammenschlussstichtag. Die Zusammenschlussbilanz ist ein wesentlicher Teil des Zusammenschlussvertrages. Die Darstellung in Bilanzform kann dann unterbleiben, wenn die steuerlich maßgebenden Daten und Umstände im Zusammenschlussvertrag selbst dargestellt werden. Auch in einem Erlass vom 24.11.2000, abgedruckt in ARD 5180/27/2001, beschäftigte sich das BMF mit der Stichtagsproblematik und führt aus: *„Dem Gesetzestext ist eindeutig zu entnehmen, dass die Bilanz zum Einbringungsstichtag und nicht zu einem anderen Stichtag zu erstellen ist.“* Das BMF nimmt darin nochmals zum angeführten Erlass v. 16.2.1992 Bezug: *„Das BMF hat in diesem Zusammenhang nur in jenen Fällen eine extensive Auslegung des [§ 12 Abs 2 UmgrStG](#) für denk möglich gehalten, in denen eine Umgründung auf den dem Regelbilanzstichtag des Umgründenden folgenden Tag erfolgen soll und an diesem Folgetag kein aktiver Geschäftsbetrieb des Umgründenden gegeben ist. ... Eine darüber hinausgehende noch extensivere Auslegung ist im Gesetz nicht begründbar.“* Außerdem wird darauf hingewiesen, dass *„bei einem nachträglichen Vorlegen der Stichtagsbilanz erkennbar sein muss, dass sie innerhalb der 9-Monatsfrist (und nicht innerhalb der im Vorhalt des Finanzamtes eingeräumten Frist) erstellt wurde.“*

Soweit der Stb. auf die RZ 1335 UmgrStR 2002 verweist, nach denen es keine Bedenken gäbe,

„bei Fehlen eines aktiven Geschäftsbetriebes bzw. bei Fehlen des Erfordernisses einer exakten Vermögensdarstellung und Ergebnisabgrenzung aus anderen Gründen zur Vermeidung zusätzlicher Bilanzierungskosten dem Zusammenschluss einen Zwischenabschluss zum Vertragstag ... zugrunde zu legen, der mit den Ansätzen des Jahresabschlusses zum Vortag ... übereinstimmt.“

ist nirgends definiert, was solche anderen Gründe sein könnten. Der Steuerberater verweist darauf, dass die Aberkennung der begünstigenden Wirkungen des [UmgrStG](#) wegen der o.a. Differenz von wenigen Euro jedenfalls sachlich unbillig wäre.

Dem Zusammenschlussvertrag liegt eine Bilanz der „X**** H**** Ges.n.b.R“ zugrunde, obwohl nicht dieses Unternehmen, sondern das nach der erfolgten Anteilsübertragung entstandene Einzelunternehmen eingebracht wurde. Dies scheint nicht mehr unter den Rahmen zu fallen, nach dem eine Bilanzierung „aus anderen Gründen“ nicht erforderlich sei.

Insoweit der Steuerberater in der Vorbesprechung v. 6.7.2011 auf RZ 1505 UmgrStR hinwies, wo es heißt: *„Formelle Anwendungsfehler bei einem Zusammenschluss werden dahingehend zu würdigen sein, ob ein erkennbares Bemühen um eine richtige Durchführung des Zusammenschlusses vorliegt.“*, ist daraus nicht abzuleiten, dass Anwendungsvoraussetzungen fehlen dürften. Vielmehr - so geht z.B. aus dem Schriftsatz von Dr. Petra Schwarzingler, Steuerliche Konsequenzen einer verunglückten Einbringung in SWK 34/35/2008 in Punkt 3.4. hervor - darf die Bilanz mit Fehlern behaftet sein, sofern nicht davon ausgegangen werden muss, dass die Fehlerhaftigkeit derart gravierend ist, dass das Vorliegen einer Bilanz zum Einbringungstichtag angezweifelt bzw. verneint wird.

Der Berufungsentscheidung des UFS Graz GZ [RV/0166-G/07](#) vom 7. Juni 2011 lag ein fast identischer Sachverhalt zugrunde. Der UFS führte in seiner rechtlichen Würdigung unter anderem aus: *„Den Bw. wäre es frei gestanden, aus Vereinfachungs-, Kosten- oder sonstigen Gründen auch einen anderen Tag - etwa den 31. August 1997 - als Stichtag zu wählen. Es ist jedoch davon auszugehen, dass aus wohlüberlegten Gründen gerade der 1. September 1997 als maßgeblicher Stichtag bestimmt wurde. Es ist nicht zulässig, der Stichtagsbilanz - noch dazu wissentlich - Daten bzw. Werte eines anderen Tages, und seien es auch nur jene des Vortages, zugrunde zu legen. Damit würde insbesondere gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit verstoßen, welcher einen den zum maßgeblichen Stichtag herrschenden, tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ausweis des Vermögens sowie der Schulden des Unternehmens verlangt.“*

In dieser Berufungsentscheidung hat der UFS auch festgehalten, dass eine nachträglich eingereichte - adaptierte - Stichtagsbilanz, die nicht fristgerecht erstellt wurde, die Gewährung der abgabenrechtlichen Begünstigungen des [UmgrStG](#) verhindert.

Die dem Vertrag zugrunde gelegte Stichtagsbilanz („Zusammenschlussstatus“) wurde jedenfalls nicht auf den Zusammenschlussstichtag erstellt und auch nicht für das durch die Schenkung entstandene Einzelunternehmen, sondern für die vormalige Gesellschaft nach bürgerlichem Recht. Die nunmehr vorgelegte, mit der Bezeichnung „X****“ versehene Bilanz ist einerseits nicht exakt einem Rechtsträger zuordenbar, andererseits ist diese aus Sicht des Finanzamtes mit

großer Wahrscheinlichkeit erst nach der Vertragsserrichtung bzw. dem Ablauf des dafür zur Verfügung stehenden Neun-Monats-Zeitraumes erstellt worden und weist die Daten des Vortages aus, dürfte daher außerdem materiell unrichtig sein. Es kann daher vom Fehlen der Voraussetzung einer Bilanz auf den Umgründungsstichtag ausgegangen werden.

3. Veräußerungsgewinn

a) Rechtliche Voraussetzungen

Nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen gilt die Einbringung von Vermögen in eine Körperschaft als Tausch (§ 6 Z 14 lit b EStG). Da beim Tausch jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vorliegt (§ 6 Z 14 lit a EStG), werden nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen die im eingebrachten Vermögen enthaltenen steuerhängigen stillen Reserven aufgedeckt und versteuert.

§ 24 Abs 7 EStG bestimmt jedoch: ‚Ein Veräußerungsgewinn ist nicht zu ermitteln, soweit das [Umgründungssteuergesetz](#) eine Buchwertfortführung vorsieht. Fällt die gesellschaftsvertragliche Übertragung von (Teil)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen nicht unter [Art. IV](#) oder [Art. V des Umgründungssteuergesetzes](#), ist der Veräußerungsgewinn auf den nach dem [Umgründungssteuergesetz](#) maßgeblichen Stichtag zu beziehen.‘

Da der Umgründungsvorgang nach Ansicht des Finanzamtes nicht unter das [Umgründungssteuergesetz](#) fällt - siehe die oben angeführte Sachverhaltsdarstellung und rechtliche Würdigung - ist dieser nach den allgemeinen Vorschriften über den Tausch zu besteuern und daher ein Veräußerungsgewinn (infolge der gesetzlichen Anordnung zum ursprünglich gewählten Stichtag) zu ermitteln.

Als Veräußerungspreis des abgegebenen Wirtschaftsgutes ist gem. § 6 Z 14 lit a EStG der gemeine Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

b) Veräußerungspreis

- Sachverhalt:

In § 4 des Vertrages wird der Firmenwert in Höhe von 230.267,88 € beziffert, der der Berechnung des Liquidations-Vorabs zu Grunde gelegt wurde. In § 8 des Vertrages wird vom Wert der Sacheinlage durch Frau A**** H**** in gleicher Höhe gesprochen. Es ist daher anzunehmen, dass mit dieser Wertangabe der (positive) Verkehrswert des eingebrachten Vermögens (nicht nur des ‚Firmenwertes‘ i.e.S.) beziffert wird.

Verkehrswert siehe oben	230.267,88
Negatives Eigenkapital lt. Bilanz zum 31.7.2007	-87.815,45
daher stille Reserven	318.083,33

Dieser Betrag ist gleichzeitig als Liquidationsvorab vereinbart.

Dieser Wert wurde zwar nicht in Form eines Gutachtens vom Steuerberater ermittelt, aber nach ähnlichen Gesichtspunkten berechnet. Dabei wurde von Gewinnerwartungen in Höhe von 40.000 € ab 2007 (mit 5 % Indexerhöhung pro Jahr) gerechnet - offenbar nach Unternehmerlohn und Steuer.

- weitere vorgebrachte Argumente:

Der Steuerberater schreibt in seiner Stellungnahme vom 15.3.2011: *„Selbst wenn man der nicht zutreffenden Auffassung des Finanzamtes folgen würde, wären bei der Berechnung des Veräußerungsgewinnes insbesondere zum Einen bei der Ermittlung des Veräußerungserlöses persönliche, subjektive und ungewöhnliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen und zum Anderen auch allfällige 'Veräußerungskosten' anzusetzen. Ein gemeiner Wert von Mitunternehmeranteilen ergäbe sich nach den einschlägigen Unternehmensbewertungsstandards (Fachgutachten KFS/BW 1) als objektivierter, stichtagsbezogener Unternehmens(anteils)wert, insbesondere unter Berücksichtigung der Ertragskraft bzw. Finanzierung, von Ertragsteuern, eines Unternehmerlohnes und des verzinsten Fremdkapitals. Subjektive Momente sind für die Bewertung des Unternehmer(anteils)wertes jedenfalls nicht zu berücksichtigen.“*

In einem Gutachten des Steuerberaters G**** & Partner WP GmbH vom 2.5.2011, vorgelegt in der Vorbesprechung am 4.5.2011, ergänzt durch das Schreiben vom 26.5.2011 kommt dieser als Gutachter zum Schluss, dass der gemeine Wert mit einer Wertuntergrenze von rund 24.900,- € und einer Obergrenze von rund 36.500,- € zu bewerten sei.

Das nunmehr im Nachhinein erstellte Gutachten geht von Gewinnerwartungen von 70.000,- € für das erste Jahr, abzüglich Unternehmerlohn zwischen 64.190 und 66.024,- € und abzüglich Steuer aus und kommt zu Jahresüberschüssen von 1.988,- bis 2.905,- € für das erste Jahr.

- Rechtliche Würdigung durch das Finanzamt:

Der im Zusammenschlussvertrag iZm dem Liquidationsvorab bezifferte Wert wurde zwar nicht durch ein Gutachten unterlegt, wurde aber nach ähnlichen Standards berechnet und zudem zwischen Familienfremden vereinbart. Die in der Stellungnahme angeführten zu berücksichtigenden Umstände sind bei der Wertermittlung berücksichtigt worden. Allerdings sind die Gewinnaussichten damals besser beurteilt worden. Es sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, dass ein absichtlich absolut überhöhter Wert angesetzt worden wäre, zumal die Beteiligungsverhältnisse der anderen Gesellschafter an den stillen Reserven und (durch die Gewinnvorabs evtl. nachrangig) am Gewinn davon abhängen:

Die Anteile der übrigen Gesellschafter betragen 15.633,64

Da macht es einen gewaltigen Unterschied, ob der Anteil des eingebrachten Vermögens 230.267,88 oder nur einen Wert von ca. 24.900 bis 36.500,- € beträgt.

Es kann daher davon ausgegangen werden, dass der mit Fremden im Notariatsakt aus der damaligen Sicht vereinbarte Wert eine höhere Glaubwürdigkeit besitzt als der nunmehr im Gutachten ermittelte.

Es ist daher der im Vertrag angesetzte Wert der Veräußerung zu Grunde zu legen.

Veräußerungserlös	230.267,88
Buchwert (= Eigenkapital lt. der dem Vertrag beiliegenden Bilanz zum 31.7.2007)	-87.815,45
Daher Veräußerungsgewinn	<u>318.083,33</u>

*) Als Buchwert wäre richtigerweise der Wert zum 1.8.2007 abzuziehen (siehe oben - Bilanzerfordernis), für den 1.8.2007 (Rumpfwirtschaftsjahr mit 1 Tag) wäre richtigerweise ein laufender

Gewinn zu ermitteln, der jedoch - wie der Steuerberater betont - nur in einem Minimalbereich läge. Wenn auch vom Bilanzerfordernis für die umgründungssteuerlichen Wirkungen nicht abgegangen werden kann (siehe oben), so scheint es aber gerechtfertigt, auf die Ermittlung des laufenden Gewinnes zu verzichten und den Buchwert zum 31.7.2007 bei der Veräußerung zu berücksichtigen.

Zurechnung des Veräußerungsgewinnes:

Dem Umgründungsvorgang geht lt. den Verträgen die schenkungsweise Überlassung des 10 %-igen Kapitalanteils des Hr. B**** H**** an Fr. H**** voraus. Da unstrittig der Wert der stillen Reserven samt Firmenwert das negative Kapitalkonto übersteigt, liegt eine unentgeltliche Übertragung vor - siehe RZ 5680 und 5987 der EStR 2000 und die dort zit. Judikatur. Der diesbezügliche Einwand des Stb. zur Besprechungsgrundlage bei der Vorbesprechung vom 6.7.2011 ist daher gerechtfertigt.

Für die Zurechnung des oben berechneten Veräußerungsgewinnes ist daher vom 100 %-igen Anteil der Fr. H**** auszugehen und dieser ihr zu Gänze zuzurechnen (im Rahmen der ESt-Veranlagung).

4. Einkünfte aus Landwirtschaft

Aufgrund der o.a. Änderungen ergeben sich folgende berichtigte Einkünfte:

	bisher erfasst:	Änderung lt. Pkt. 1	Änderung lt. Pkt. 3	2007 lt. Nachschau
E1c 001 - EW-AZ****	758,38			758,38
E11 001 - **_***/****				0,00
E11 002 – [...] = neu ***/****	90.964,53	24.298,80	318.083,33	433.346,66
Eink.a.Land+Forstwirtschaft 310	91.722,91	24.298,80	318.083,33	434.105,04
abzüglich Verlustvortrag	-35.813,73			-35.813,73

Der Niederschrift angeschlossen wurde weiters ein Schreiben des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin vom 9.11.2011, in welchem die Argumente der Beschwerdeführerin zusammengefasst dargestellt wurden. Dieses Schreiben lautet:

„[...] nehmen wir wie folgt Stellung:

1. Behandlung der Umgründung im Rahmen der Nachschau bzw. unter der Steuernummer von Frau A**** H****:

[...] wird die Diskussion seitens des Finanzamtes betreffend Anwendbarkeit der umgründungssteuerlichen Begünstigungen nunmehr unter der Steuernummer [...] Frau A**** H**** geführt. Es wären demzufolge die vorgebrachten Argumente und Schriftsätze nur im Bezug auf Frau A**** H**** zu sehen.

Aus diesem Grunde übermitteln wir beiliegend nochmals folgende Schriftsätze, die wir im Zusammenhang mit der Diskussion betreffend Anwendbarkeit der umgründungssteuerlichen Begünstigungen an das Finanzamt im Rahmen der Außenprüfung der genannten GesnBR (Mitunternehmerschaft) übermittelt haben; diese sind daher unstrittig, wie auch vom Finanzamt ausgeführt, nunmehr im Rahmen der Nachschau bei Frau H**** entsprechend zu würdigen:

- Schriftsatz vom 15.3.2011
- gutachterliche Unternehmenswertschätzung vom 2.5.2011
- Beantwortung des Ergänzungsersuchen vom 12.5.2011 vom 26.5.2011 betreffend Unternehmensbewertung
- Stellungnahme vom 16.6.2011
- E-Mail vom 13.7.2011
- Stellungnahme vom 20.10.2011

Wir legen alle diese Schriftsätze in Kopie nun zu diesem Verfahren bei.

2. Zu den im Entwurf vom 28.10.2011 dargelegten Ausführungen des Finanzamtes bzw. der Betriebsprüfung halten wir – ergänzend zu den bereits vorgebrachten Argumenten laut den beiliegenden Stellungnahmen (vgl. Punkt 1.) – wie folgt fest:

- S. 1, Kapitel 2 lit a, 1. Absatz:

Es wird nochmals festgehalten, dass Herr B**** H**** am 14.7.2007 das Miteigentum unentgeltlich auf Frau H**** übertragen hat.

- S. 2, Kapitel 2 lit c, 2. und 3. Absatz:

Wie bereits in der Vorbesprechung vom 21.10.2011 ausgeführt, wird betreffend Eigentum an Unternehmen ausschließlich durch Einigung verfügt (vgl. unsere Ausführungen vom 15.3.2011 auf S. 6 bzw. die dort angeführte Literatur). Die Bestimmung im genannten Notariatsakt betreffend Übergabe ist daher für den Eigentumsübergang, der tatsächlich im Juli 2007 erfolgte von keiner Relevanz mehr. Hinsichtlich der Meldung der Schenkungssteuer durch das Notariat ist aus dem Zeitpunkt (29.4.2008) nichts zu gewinnen, da es bekanntlich zu keiner Schenkungsteuerfestsetzung kam; eine frühere Meldung war daher nicht erforderlich.

- S. 3 unten, ad Kapitel 2 lit c, Auflistung des Kontos 9601 Verrechnung B**** H****:

Es wird seitens des Finanzamtes angemerkt, dass die dargestellten Buchungen nur ein Auszug wären, weil die übrigen Buchungen nur die Leistungsverrechnungen betreffen würden. Wir haben in unseren Ausführungen vom 16.6.2011 das gesamte Konto beigelegt, aus dem ersichtlich ist, dass Herr H**** - entsprechend der Schenkungsvereinbarung vom Juli 2007 - seine Leistungen ab diesem Zeitpunkt an das Unternehmen verrechnet hat. Gerade aus diesen Verrechnungen ist klar erkennbar, dass Herr H**** sich nicht mehr als Miteigentümer bzw.

Gesellschafter gesehen hat, sondern mit eigener Infrastruktur an einem anderen Ort (Krems) seine Leistungen erbracht und daher entsprechend verrechnet hat. Diese Verbuchungen sind daher für die Frage Übergang des Eigentums im Juli 2007 sehr wohl von Relevanz. Im Übrigen sei diesbezüglich auf die genannten Ausführungen vom 16.6.2011 zu verweisen.

- S.4, Kapitel 2, lit c, ersten 3 Absätze:

Es ist ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass im Rahmen der Aufteilung des Vermögens anlässlich der Scheidung Frau H**** die entsprechende Forderung (Konto 2422) übernommen hat sowie auch das Grundvermögen im Rahmen der Scheidung Frau H**** alleinig zugesprochen wurde (vgl. unser Schreiben vom 15.3.2011, S. 5).

Es ist weiters festzuhalten, dass sehr wohl gegenüber Lieferanten und Kunden kommuniziert worden ist, dass Frau H**** nun alleinige Eigentümerin des Unternehmens ist. Dies ist neben dem bereits bekannten Vertragsabschluss betreffend Betriebsmittelkredit auch an der Darstellung im Katalog 2008 erkennbar, dessen Fertigstellung im Herbst 2007 erfolgte: Demzufolge wurde nunmehr nicht - wie in den Vorjahren - die GesnbR als für den Inhalt verantwortlich, sondern das Unternehmen "X*****" angeführt. Der im Herbst 2008 erstellte Katalog 2009 wurde dann richtigerweise unter dem verantwortlichen Rechtsträger X***** KG verschickt (vgl. Beilagen). Hinsichtlich der Ausgangsrechnungen ist festzuhalten, dass die Umstellung bedauerlicherweise im Unternehmen irrtümlich lange gedauert hat und es wurden wie das Finanzamt ausführt, auch nach dem Umgründungszeitpunkt noch zum Teil falsche Drucksorten verwendet. Festzuhalten ist jedoch, dass trotz der umfassenden Kommunikation der Änderungen selbst bis ins Jahr 2011 das Unternehmen Post irrtümlich noch an die GesnbR adressiert erhalten und es daher noch immer zu Korrekturen von Rechnungen kommt.

- Kapitel 2, lit c, rechtliche Würdigung, S. 7:

Hinsichtlich der nach außen hin gegenüber Lieferanten, Mitarbeitern, künftigen Gesellschaftern, etc. kommunizierten und damit nach außen hin erkennbaren Vereinbarung vom 14.7.2007 sei auf unsere Ausführungen in unseren Stellungnahmen hingewiesen; darüber hinaus halten wir nochmals fest, dass aufgrund der Zeugen, des Vertrages betreffend Betriebsmittel mit der Bank, durch die Verrechnung von Herrn H**** für seine Leistungen an das Unternehmen nach dem Juli 2007, etc. klar hervorgeht, dass ausreichend der grundsätzlich formfrei mögliche Schenkungsvertrag (mündlicher Vertrag) erkennbar war. Dass der Schenkungsvertrag bzw. die Gründung einer GesnbR bzw. Beendigung einer GesnbR formfrei möglich ist bzw. dies auch einkommensteuerrichtliniengemäß vorgesehen ist, wurde bereits in unseren Stellungnahmen dargelegt. Auch bei Gründung der Mitunternehmerschaft wurde ausschließlich auf die mündliche Vereinbarung im Rahmen der Ersterfassung der Gesellschaft beim Finanzamt Bezug genommen.

- S. 8, Kapitel 2, lit c, Aufzählung:

Diesbezüglich ist nochmals darauf hinzuweisen, dass keine Schenkungssteuer festgesetzt wurde bzw. festzusetzen war und daher eine Meldung grundsätzlich nicht erforderlich war.

- S. 8, 4., 5. und 6. Absatz, Kapitel 2, lit c:

Es ist nochmals festzuhalten, dass Unternehmen durch Einigung übertragen werden; die ‚Übergabe‘ ist daher von keiner Relevanz.

- S. 8, Kapitel 2, lit c, Absatz 2 ff:

Es ist nochmals festzuhalten, dass sehr wohl für Herrn H**** eine bindende Vereinbarung gegeben war, dass er ab 31.7.2007 nicht mehr über das Miteigentum am Unternehmen verfügen durfte, da die von ihm getroffene Vereinbarung mit Frau H**** formfrei gültig war und darüber hinaus auch – wie oben ausgeführt und von Dritten bestätigt – so kommuniziert wurde. Hinsichtlich des Verrechnungskontos sei auf unsere Ausführungen in der Stellungnahme vom 16.6.2011 verwiesen; es handelte sich ausschließlich um schwebende Zahlungen, weiters wurden auf dem Konto auch die von Herrn H**** erbrachten Leistungen erfasst und mit Ende des Bilanzierungszeitpunktes saldiert als Forderung eingebucht. Es handelte sich selbstverständlich keinesfalls um Entnahmen; andernfalls man unterstellen würde, dass Herr H**** auch in Zeiten der Kommanditgesellschaft (nach dem 29.4.2008) Entnahmen tätigen hätte können, obwohl er nachweislich und unstrittig nicht Gesellschafter der KG war und ist. Es ist nochmals anzumerken, dass viele Lieferanten auch noch Jahre nach der Umgründung in die KG irrtümlich die GesbnR anführen, obwohl Katalogaussendungen etc. und Kommunikation seit Jahren bereits entsprechend anders erfolgt sind (vgl. beiliegende Kopien). Es ist in diesem Zusammenhang auch festzuhalten, dass das Bewusstsein für die formellen Anforderungen zum Teil erst nach der Umgründung tatsächlich bei allen Beteiligten aus dem Automatismus heraus bewusst wurde. Da dies auch nach der Umgründung am 29.4.2008 - wie bereits ausgeführt - noch passierte, ist für die Argumentation Stichtag Schenkung des Miteigentums am Unternehmen durch Herrn B**** H**** argumentativ nichts zu gewinnen: Herr Emmelmann war und ist nicht Gesellschafter der KG.

- S. 10, Absatz 5, Kapitel 2, lit c:

Wesentlich für das wirtschaftliche Eigentum ist laut Judikatur und Richtlinien, dass der wirtschaftliche Eigentümer die wirtschaftliche Verfügungsmacht hatte. Dies war im konkreten Fall sowohl zivilrechtlich (Schenkungsvereinbarung vom 14.7.2011) als auch tatsächlich (keine Mitwirkung, Leistungserbringung außerhalb des Unternehmens mit eigener Infrastruktur durch den vormaligen Gesellschafter, Kommunikation gegenüber Vertragspartnern, so z.B. gegenüber künftigen Gesellschaftern der KG bzw. gegenüber der Bank, etc.). Damit konnte Herr Emmelmann über den vormaligen Miteigentumsanteil ab 31.7.2007 nicht mehr verfügen sowohl zivilrechtlich als auch wirtschaftlich im Sinne der steuerrechtlichen Bestimmungen.

- S. 11, Kapitel 2, lit d, Sachverhalt Absatz 3:

Wie bereits mehrfach ausgeführt, ist per 1.8.2007 die Unternehmensbezeichnung ‚X****‘ eindeutig Frau H**** bzw. ihrem Unternehmen zuzurechnen. Die Geschäftsbezeichnung ‚X****‘ hat Frau H**** stets in der Zeit des Einzelunternehmens verwendet (vgl. z.B. Katalog). Festzuhalten ist, dass mit der Geschäftsbezeichnung ‚X****‘ eindeutig das begünstigte Vermögen bzw. das Unternehmen von Frau H**** bezeichnet wurde. Im Gegensatz zu den Ausführungen des Finanzamtes handelte es sich bei ‚X****‘ nicht um eine Firma bzw. Firmenbezeichnung. Mit ‚X****‘ ist daher bei der Bilanz eindeutig das Unternehmen ‚X****‘ als begünstigtes Vermögen bezeichnet.

- S. 12, Kapitel 2, lit d, letzter Absatz:

Hinsichtlich der Veränderung bei den Vorräten im Falle einer fiktiven Unterstellung einer § 5 EStG Gewinnermittlung ist anzumerken, dass bei einer aus unserer Sicht nicht wesentlichen Passivierung von Gehaltskosten für einen Tag, diese ergebnisneutral hinsichtlich der Gehälter der ansonsten produktiven Mitarbeiter zu aktivieren sind. Dies ist für den fiktiven Fall zu sehen, dass alle auch unwesentlichen Beträge im Falle einer § 5 EStG Gewinnermittlung aktiviert und passiviert werden würden.

- S. 13, Kapitel 2, lit d, 5. Absatz ff:

Es ist festzuhalten, dass bei der genannten Umgründung im Vertrauen auf die Umgründungssteuerrichtlinien 2002, RZ 1335 vorgegangen worden ist. Frühere Erlassmeinungen vor der Herausgabe der Richtlinien sind diesfalls nicht die Grundlage des Vorgehens gewesen.

- S. 14, Kapitel 2, lit d, Absatz 2 ff:

Wie bereits in den Vorgesprächen ausgeführt, ergeben sich im Falle einer fiktiven Berücksichtigung von Abweichungen von Bilanzposten zwischen dem 31.7. und 1.8. für eine nach § 5 EStG fiktiv erstellte Bilanz weniger Änderung des einzubringenden Kapitals als für den Fall, dass es ein Feiertag wäre. Es ist daher im konkreten Fall kein Erfordernis einer exakten Vermögensdarstellung und Ergebnisabgrenzung zur Vermeidung zusätzlicher Bilanzierungskosten gegeben. Jedenfalls ist die ‚Fehlerhaftigkeit‘ bzw. (nicht wesentliche) Abweichung nicht derart gravierend, dass nicht die Bilanz zum Vortag verwendet werden kann. Im Übrigen sei auf unsere Ausführungen in den oben genannten Schriftsätzen verwiesen. Im Zusammenschlussvertrag wurde überdies durch Bilanz und den damit zusammenhängenden Text bzw. Bezugnahme im Vertrag klar das begünstigte Unternehmen bzw. Vermögen bezeichnet. Überdies ist eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht jedenfalls kein Rechtssubjekt. Hinsichtlich Aufstellung des Status des Unternehmens ‚X****‘ zum 1.8.2007 im Rahmen der Vorbereitung zur Umgründung bzw. dessen Vorlage verweisen wir auf die Ausführungen in unserem Schriftsatz vom 16.6.2011. Wie bereits in der Stellungnahme vom 16.6.2011 auf Seite 7 dargelegt, wurde aufgrund dessen, dass erkannt wurde, dass die Änderung nur sehr geringfügig und – wenn überhaupt – sich ergeben würde, im Vertrauen auf die damals aktuelle Version des RZ 1335

UmgStRL 2002 eine Bilanz mit den Ziffern vom 31.7.2007 betreffend das Unternehmen ‚X****‘ dem Vertrag beigelegt (vgl. zitierte Stellungnahme vom 16.6.2011).

- S. 15, Kapitel 3, lit a und lit b:

Wie das Finanzamt richtig ausführt, ist der gemeine Wert des Unternehmens für die Berechnung eines eventuellen Veräußerungsgewinns zugrunde zu legen. Wie mehrfach ausgeführt, insbesondere in der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 26.5.2011 waren die dargestellten Szenarien, die nur im Entwurf vorlagen, nur eine Verhandlungsunterlage für Frau H****. Sowohl Stichtag, Ziel, Zweck und sachlicher Inhalt sowie Vorgehensweise unterscheiden diese im Entwurf auf einer DIN A4-Seite vorgenommene Berechnung diametral von einer nach dem Fachgutachten auf Basis von Gewinnplanungen, unter Berücksichtigung von Unternehmerlohn bzw. Steuern und fachlich fundierten Zinssatz objektiven Bewertungsvorgehen und richtigem Stichtag. Es kann daher in keinsten Weise von einem gleichwertigen Vorgehen gesprochen werden. Insbesondere muss dem Finanzamt entgegengehalten werden, dass es keine Gewinnerwartungen zum 1.1.2006 für die Berechnung des Wertszenario, die auf entsprechenden Gewinnplanungen fußen, gegeben hat; es wurde das damals bekannte vorläufige Ergebnis 2006 dieser grob vereinfachten Kalkulation (zu völlig anderem Zweck bzw. auf Basis anderer Berechnungsmodalitäten) zugrunde gelegt. Es gab daher auch keine Berücksichtigung eines Unternehmerlohns und von Steuern.

- S. 16, Kapitel 3, lit b, Absatz 3 (rechtliche Würdigung):

Nochmals ist festzuhalten, dass diese Berechnungsentwürfe von Werteszenarien in keinsten Weise einen ähnlichen Standard darstellen und überdies nur subjektiv Verwendung fanden. Die Unternehmensbewertung, die in eventu zum 1.8.2007 vorgelegt wurde, hat sich an objektiven Wertmaßstäben im Hinblick auf eines eventuellen gemeinen Wertes per 1.8.2007 orientiert. Wenn das Finanzamt diesbezüglich davon spricht, dass Gewinnaussichten anfangs 2006 besser beurteilt worden wären, ist das in keinsten Weise aus der Aktenlage entnehmbar. Im Gegenteil wurde nur ein vorläufiger Vergangenheitswert als Basis (ohne Berücksichtigung eines Unternehmerlohnes, von entsprechenden Steuern, etc.) für Werteszenarien herangezogen (Entwurf). Es kann weiters dem Finanzamt in keinsten Weise gefolgt werden, dass für die Ermittlung des erforderlichen gemeinen Wertes zum 1.8.2007 ein hinsichtlich Zweck, Stichtag, subjektive Komponenten, etc. völlig irrelevanter Wert glaubwürdiger wäre. [...]“

In der am 29. September 2020 durchgeführten mündlichen Verhandlung brachte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin vor, der Geist des [UmgrStG](#) sei, einen steuerneutralen Rechtsformwechsel zu ermöglichen. Die Beschwerdeführerin habe sich keinen steuerlichen Vorteil durch die Umgründung erworben. Er ersuchte um eine wohlwollende Prüfung der Frage

des Zeitpunktes der Schenkung. Es gebe Indizien für beide Varianten. Im Umsatzsteuerrecht sei es mittlerweile zu einer Abkehr von dem früheren strengen Formalismus gekommen. Gleiches sollte für Umgründungen gelten.

Nach dem Umgründungssteuerrecht sei wirtschaftliches Eigentum ausreichend. Das Eigentum müsse nicht nach außen in Erscheinung treten.

Über Frage des Gerichtes, auf welche konkreten Umstände sich das behauptete wirtschaftliche Eigentum gründe gab der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin an, dieses gründe sich auf die Vereinbarung der Beschwerdeführerin mit ihrem Ehemann B**** H**** vom Juli 2007. Die Beschwerdeführerin habe im Juli 2007 schon in Trennung von ihrem Ehemann gelebt.

Dieser habe an der GesbR kein Interesse mehr gehabt. Dies sei ein weiteres Indiz dafür, dass die Schenkung bereits im Juli 2007 stattgefunden habe.

Zur Frage der von B**** H**** getätigten Entnahmen sei zu sagen, dass man dazu das Verrechnungskonto von B**** H**** kennen müsste. Vielleicht habe er ein Guthaben gehabt, dann hätte er ohne weiteres Entnahmen tätigen können.

Die Frage der Bilanz sei durch die UmgrStR relativiert. Es sei später eine Bilanz vorgelegt worden. Wenn sonst keine Beanstandungen vorlägen könne man die Umgründung nicht wegen der verspäteten Vorlage der Bilanz nicht anerkennen.

Eine allfällige Aufwertung im Fall, dass die Anwendungsvoraussetzungen des [UmgrStG](#) nicht zur Gänze erfüllt sein sollten, auf den zivilrechtlichen Stichtag der Vertragserrichtung stattzufinden.

Die Beschwerdeführerin sei zum 1.8.2007 jedenfalls zu 90 % Eigentümerin des Unternehmens gewesen. Man könnte daher die steuerliche Buchwertfortführung für diese 90 % anerkennen und bloß für die 10% nicht.

Es hätte die Möglichkeit gegeben, dass nicht die GesbR einbringt, sondern die Gesellschafterin ihren Mitunternehmeranteil.

Über Vorhalt einer Rechnung vom 4.9.2007, welche von der Beschwerdeführerin selbst unterschrieben wurde und in der nach wie vor die GesbR aufscheint (Firmenstempel der GesbR) erklärte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin, die Beschwerdeführerin habe die Rechtsformänderung offensichtlich nicht so penibel umgesetzt.

Das Finanzamt brachte vor, eine steuerneutrale Umgründung sei an gewisse Anwendungsvoraussetzungen gebunden. Diese lägen im Streitfall nicht sämtlich vor. Die Beschwerdeführerin sei zudem steuerlich vertreten gewesen. Es sei daher ein strengerer Maßstab anzulegen. Die Rechnungen seien weiterhin von der GesbR ausgestellt worden, B**** H**** habe nach wie vor Entnahmen getätigt. Eine Schenkung bereits im Juli 2007 sei daher nicht glaubwürdig.

Zudem sei keine richtige Bilanz zum Umgründungsstichtag vorgelegt worden. Nach der Aktenlage liege keine Bilanz zum 1.8.2007 vor. Die Regelung in UmgrStR 2002 Rz 1335 sei nur für den 31.12./1.1. anzuwenden.

Zur Frage der Schenkung im Juli 2007 sei angesichts der Situation, dass sich die Beschwerdeführerin zum damaligen Zeitpunkt von B**** H**** habe scheiden lassen nicht davon

auszugehen, dass dazu damals im Juli 2007 keinerlei schriftliche Vereinbarungen getroffen worden wären. Gegen eine Eigentumsübertragung im Juli 2007 spreche auch, dass die Buchhaltung bis zum Abschluss des schriftlichen Schenkungsvertrages weiter für die GesbR geführt worden sei.

B**** H**** habe bis Juni 2008 Entnahmen getätigt. So etwas würde man nicht machen, wenn man kein Interesse an der GesbR habe. Auf Seite 3 und 4 der Beilage 1 der Niederschrift über die Nachschau werde ausgeführt, dass die Betragssumme beim Abschluss auf „Forderung B**** H****“ umgebucht worden sei und laut Auskunft der Beschwerdeführerin bei der Vorbesprechung vom 6.7.2011 für diese Zahlungen vorerst eine Forderung eingebucht worden sei, welche später erlassen worden sei.

Zum Zeitpunkt des Entstehens des Veräußerungsgewinnes verwies das Finanzamt auf § 24 Abs 7 EStG.

Zum Vorbringen, man könnte die steuerliche Buchwertfortführung für 90 % anerkennen und bloß für 10% nicht erklärte das Finanzamt, es handle sich dabei um eine ganz andere Rechtspersönlichkeit. Diesfalls hätte die GesbR einbringen müssen. Eingbracht habe aber die Beschwerdeführerin.

Erörtert wurde weiters, inwieweit B**** H**** vor dem 31.7.2007 an der Geschäftsführung mitgewirkt hat.

Das Finanzamt erklärte dazu, dieser dürfte auch schon vor dem Stichtag nicht mitgewirkt haben bzw habe nicht mitgewirkt.

Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin erklärte, er habe dazu keine Wahrnehmung. Da B**** H**** nicht an der Geschäftsführung mitgewirkt habe und an der GesbR kein besonderes Interesse gehabt habe, habe er sich auch entsprechend leicht von seinem 10%-Anteil trennen können. Dies spreche für die Schenkung bereits im Juli 2007.

Das Gericht hielt den Parteien die Jahresergebnisse der KG laut Feststellungsbescheiden für die Jahre 2008 bis 2018 vor. Aus diesen ergibt sich ein durchschnittlicher Jahresgewinn der KG von rund 142.000 Euro.

Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin verwies darauf, dass es sich dabei um einen Betrag vor Unternehmerlohn und Steuer handle.

Das Finanzamt erklärte, nach Standpunkt des Finanzamtes sei der im Zusammenschlussvertrag als Liquidationsvorab vereinbarte Betrag maßgeblich. Das Gutachten des Sachverständigen G**** sei erst nachträglich erstellt worden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Soweit in der Darstellung des Verfahrensganges von der Berufung die Rede war, ist diese nunmehr als Beschwerde zu verstehen bzw wird diese in der Folge als solche bezeichnet.

Folgender **Sachverhalt** steht fest:

Die Beschwerdeführerin A**** H**** und ihr damaliger Ehemann B**** H**** gründeten im Jahr 1998 die X**** H**** GesnbR, eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts.

Ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag wurde nicht abgeschlossen, vielmehr erfolgte die Gesellschaftsgründung durch einen mündlichen Vertrag.

Die Beschwerdeführerin war zu 90%, ihr Ehemann zu 10% an der Gesellschaft beteiligt.

Gegenstand des von der Gesellschaft betriebenen Unternehmens war die *****(.)).

Zumindest in der letzten Zeit vor dem 31.7.2007 wirkte B**** H**** nicht an der Geschäftsführung der Gesellschaft mit.

Im Juli 2007 fanden zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Ehemann Vorgespräche über das weitere Schicksal der GesbR statt und wurden diesbezügliche Vereinbarungen getroffen bzw wurde ein entsprechender Vorvertrag geschlossen. Dabei wurde vereinbart, dass der Ehemann seinen 10-prozentigen Anteil der Beschwerdeführerin in der Zukunft schenken werde. Weiters wurde vereinbart, dass der Ehemann für neu abgeschlossene Kredite nicht mehr haften wolle. Diese Vereinbarungen bzw der Vorvertrag wurden nicht schriftlich festgehalten, Zeugen waren bei diesen Gesprächen nicht anwesend. Zu einer tatsächlichen Schenkung kam es im Juli 2007 nicht, ein Schenkungsvertrag wurde nicht abgeschlossen.

Die Beschwerdeführerin teilte in der Folge verschiedenen Personen in ihrem Umfeld – unter anderem den späteren Kommanditisten – mit, dass sie sich mit ihrem Ehemann über die Schenkung von dessen Geschäftsanteil geeinigt habe.

Im Dezember 2007 sowie im März 2008 nahm die Beschwerdeführerin weitere Bankkredite für das Unternehmen auf, wobei ihr Ehemann nicht in Erscheinung trat.

Gegenüber Geschäftspartnern und Kunden trat nach dem 31. Juli 2007 weiterhin die X**** H**** GesnbR auf. So verwendete die Beschwerdeführerin etwa am 4. September 2007 gegenüber der Unternehmensberatung Y**** bei der Zeichnung für das Unternehmen einen „Firmen“Stempel der X**** H**** GesnbR.

Auf den Rechnungen bzw auf dem Briefpapier des Unternehmens schien noch bis Mitte Mai 2008 der Briefkopf der X**** H**** GesnbR auf.

Im Katalog des Unternehmens für das Jahr 2009 fand sich die Bezeichnung: „für den Inhalt verantwortlich X**** KG“.

Im Katalog des Unternehmens für das Jahr 2008 fand sich die Bezeichnung: „für den Inhalt verantwortlich X****“.

Die in früheren Jahren verwendete Bezeichnung ist nicht feststellbar.

Die Beschwerdeführerin teilte weder dem Finanzamt noch der Krankenkasse mit, dass B**** H**** ihr mit 31. Juli 2007 seinen Gesellschaftsanteil an der X**** H**** GesbR übertragen hätte und sie somit nunmehr Einzelunternehmerin wäre.

So erfolgte

- keine Meldung an das zuständige Finanzamt über eine Anteilsabtretung
- keine Beantragung einer UID-Nummer durch die Beschwerdeführerin als Einzelunternehmerin
- keine Bekanntgabe zur Begrenzung der UID-Nummer durch die GesbR
- keine Abmeldung der Dienstnehmer bei der NÖ GKK durch die GesbR
- keine Anmeldung der Dienstnehmer bei der NÖ GKK durch die Beschwerdeführerin als Einzelunternehmerin
- keine Abgabe der USt-Voranmeldungen durch die Beschwerdeführerin anstatt durch die GesbR
- keine Abfuhr der Lohnabgaben und Sozialversicherungsbeiträge durch die Beschwerdeführerin anstatt durch die GesbR
- keine Bekanntgabe der geänderten Verhältnisse an die Lieferanten, um zukünftig die Rechnungen richtig an die Beschwerdeführerin als Einzelunternehmerin ausstellen zu erhalten
- keine Änderung der Ausgangsrechnungen von der GesbR auf ein Einzelunternehmen
- keine Meldung über eine Anteilsabtretung an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern innerhalb eines Monats nach der behaupteten Übergabe im Juli 2007 (diese Meldung erfolgte im Mai 2008).

Die Buchhaltung der X**** H**** GesbR wurde auch nach dem 31. Juli 2007 unverändert bis zur Gründung der X**** KG im April 2008 für die GesbR weitergeführt.

Eine Buchhaltung für ein Einzelunternehmen der Beschwerdeführerin gab es in diesem Zeitraum nicht.

Die GesbR leistete für B**** H**** bis Juni 2008 monatliche Zahlungen von EUR 730,46 an die Bank Austria für einen privaten Kredit, welche auf dem Verrechnungskonto von B**** H**** gebucht wurden. In den jeweiligen Leistungszeitpunkten bestand auf dem Verrechnungskonto kein Guthaben. Die Betragssumme wurde beim Abschluss auf „Forderung B**** H****“ umgebucht und diese Forderung später nachgesehen.

Die X**** H**** GesbR beschäftigte am 1. August 2007 12 Mitarbeiter.

Eine Treuhandvereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und B**** H**** bestand nicht.

B**** H**** hielt seinen Gesellschaftsanteil am 1. August 2007 nicht treuhändig für die Beschwerdeführerin.

Am 29. April 2008 schlossen die Beschwerdeführerin und B**** H**** einen schriftlichen Schenkungsvertrag ab, welcher wie folgt lautet:

„Vertragsparteien

Herr B**** H**** [...] (Ehemann der Geschenknehmerin) als Geschenkgeber sowie Frau A**** H**** [...] (Ehefrau des Geschenkgebers) als Geschenknehmerin

schließen folgenden Vertrag:

§ 1 Geschenkgegenstand

Herr B**** H**** hält einen 10%-Anteil an der X**** H**** GesnBR, welche beim Finanzamt [...] unter der Steuernummer [...] erfasst ist. Dieser 10%-Anteil am Unternehmen ist Gegenstand der Schenkung. Der Status des Unternehmens mit den ausgewiesenen Vermögen und Verbindlichkeiten per 31.07.2007 ist diesem Vertrag als integrierender Bestandteil beigelegt.

§ 2 Schenkungsvereinbarung

Um die beruflichen Sphären der Eheleute B**** H**** als Geschenkgeber sowie A**** H**** als Geschenknehmerin zu trennen schenkt und übergibt der Geschenkgeber gemäß § 3 dieses Vertrages der Geschenknehmerin den in § 2 dieses Vertrages beschriebenen Anteil. Die Geschenknehmerin nimmt die Schenkung an. Die Geschenknehmerin nimmt zur Kenntnis, dass mit Übernahme des in § 2 angeführten Anteiles auch die Haftung für sämtliche darauf entfallenden Bankverbindlichkeiten auf sie übergehen (sic !). Sie wird diesbezüglich den Geschenkgeber von allen etwaigen Forderungen und Ansprüchen Dritter schad- und klaglos halten. Von dieser Vereinbarung werden die nachstehend angeführten Kreditverträge ausgenommen, für die der Geschenkgeber weiterhin bis zur vollständigen Tilgung haftet: [...]

§ 3 Tatsächliche Übergabe

Die Übergabe findet mit Unterzeichnung dieses Vertrages statt. Als Stichtag für die mit dem Unternehmensanteil verbundenen Erträge/Ausgaben bzw. sämtlicher damit zusammenhängenden Risiken und Chancen wird der 31.07.2007, 24:00 Uhr festgelegt. Dies gilt auch für sämtliche mit dem vertragsgegenständlichen Unternehmensanteil verbundenen Kosten, Gebühren und Steuern. Auch das anteilige Unternehmensergebnis selbst gilt ab diesem Stichtag der Geschenknehmerin zugeflossen.

§ 4 - § 6 [...]

Wien, am 29.4.2008“

Angeschlossen ist diesem Vertrag ein Jahresabschluss der X**** H**** GesnBR zum 31.07.2007.

Gleichfalls am 29.4.2008 schloss die Beschwerdeführerin mit drei weiteren Personen, Herrn DI N**** K****, Frau O**** I**** und Frau Mag. D**** J**** (Kommanditisten), einen Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag. Dieser lautet:

„§ 1 Vertragsparteien

[...]

schließen folgenden Vertrag:

§ 2 Präambel

Nach dem Ausscheiden von Herrn B**** H**** aus der bisherigen X****-H**** GesnBR ist Frau A**** H**** als Einzelunternehmerin verblieben. Wegen der gewünschten Erweiterung der Haftungs- und Eigenkapitalbasis sowie der Verbesserung des Marktauftrittes wurde aus gesellschaftsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Gründen die gegenständliche Gründung der Kommanditgesellschaft vorgenommen.

§ 3 Firma, Sitz und Gegenstand der Gesellschaft

Die eingangs genannten Personen haben sich sohin zu einer Kommanditgesellschaft unter der Firma

X**** KG

[...], zur Fortführung des bisher als Einzelunternehmen geführten Betriebes, zusammengeschlossen. [...]

§ 4 Anwendung [des Umgründungssteuergesetzes](#), Vermeidung der Einkommensteuerlastverschiebung

Der Zusammenschluss erfolgt rückwirkend nach den Vorschriften des [Art. IV des UmgrStG](#) (§§ 23 ff) auf der Basis des von WP/StB Mag. C**** G**** [...] zum 31.07.2007 erstellten Zusammenschlussstatus (§ 24 Abs. 1 Z. 1 iVm § 15 UmgrStrG) unter Zugrundelegung des 01.08.2007 als Zusammenschlussstichtag.

Der gegenständliche, auf dem [UmgrStG](#) basierende Zusammenschluss wurde in Form eines Kapitalkontenzusammenschlusses vorgenommen. Die sich aus den Wertverhältnissen per 1. August 2007 ergebenden Einlage (sic !) gemäß § 8 stellen im Verhältnis zueinander die Beteiligung am Unternehmen dar (vgl. auch § 11).

Zur Vermeidung der endgültigen Steuerlastverschiebung wird ein unternehmensbezogenes Liquidationsvorab für die Komplementärin in Höhe von € 318.083,33 vereinbart. Dieses Liquidationsvorab ist, bei entgeltlichem Ausscheiden der Komplementärin oder bei Auflösung der steuerlichen Mitunternehmerschaften, der Komplementärin in der genannten Höhe zuzurechnen und stellt bei der Komplementärin einen Veräußerungsgewinn dar.

Die bisherigen Gesellschafter haben auch dann den Anspruch auf Abdeckung dieses Liquidationsvorab, wenn diese Beträge in einem etwaigen Veräußerungserlös nicht vollkommen abgedeckt sind. Die genannten Liquidationsvorab-Beträge sind dem zuständigen Finanzamt bekanntzugeben.

Damit ist eine adäquate Vorsorge zur Verhinderung von endgültigen Steuerlastverschiebungen gegeben. Den Berechnungen über die Ermittlung des Liquidationsvorab-Betrages liegt ein Firmenwert in Höhe von € 230.267,88 zu Grunde. Zum Vertragsabschluss wurde die bedungene Einlage der Kommanditisten bereits geleistet.

§ 5 Beginn und Dauer der Gesellschaft

Die Gesellschaft hat ihre Tätigkeit bereits mit 01.08.2007 begonnen. [...]

§ 6 Geschäftsjahr

[...]

§ 7 Stellung der Gesellschafter, Haftenlagen

Frau A**** H**** ist die persönlich voll- und unbeschränkt haftende Gesellschafterin (Komplementärin). [...]

§ 8 Pflichteinlagen

Die persönlich haftende Komplementärin, Frau A**** H****, bringt als Sacheinlage das von ihr bisher am Standort [...] betriebene, nicht protokollierte, Einzelunternehmen in das Eigentum der Gesellschaft ein.

Der Kommanditist DI N**** K**** leistet eine Bareinlage in Höhe von EUR 7.000,00, die Kommanditistin O**** I**** leistet eine Bareinlage von EUR 3.633,64, die Kommanditistin Mag. D**** J**** leistet eine Bareinlage von EUR 5.000,-

[...]

Frau A**** H**** hat der Gesellschaft weiters ihre überwiegende Arbeitskraft zur Verfügung zu stellen. Die Kommanditisten werden keinerlei Tätigkeit in der Gesellschaft übernehmen und ausführen.

Die Gesellschafter bewerten die von Frau A**** H**** gebrachte Sacheinlage mit EUR 230.267,88

§ 9 Sonderbetriebsvermögen

Frau A**** H**** verpflichtet sich, dem Unternehmen die Liegenschaft [...] zur Nutzung für unternehmerische Zwecke zur Verfügung zu stellen.

Es wird festgehalten, dass es sich bei der Liegenschaft um steuerliches Sonderbetriebsvermögen handelt. Das Eigentum bleibt daher uneingeschränkt bei Frau A**** H****.

Für die Zurverfügungstellung gebührt Frau A**** H**** eine entsprechende Vergütung gemäß § 10.

§ 10 Vergütung, Ergebnisverteilung und Entnahmen

Grundlage für die Ermittlung des Geschäftserfolges ist die aufgrund der gesetzlichen Vorschriften aufzustellende Bilanz bzw. vorzunehmende Gewinnermittlung. Es ist festzuhalten, dass das eingebrachte Unternehmen 2006 bereits mehr als EUR 400.000,- Jahresumsatz erzielte.

Die Komplementärin hat als zur Geschäftsführung und -vertretung berechtigter und verpflichteter Geschäftsführer jährlich Anspruch auf einen Betrag von mindestens 90 % des Gewinnes als Vorweggewinn. Diese Geschäftsführervergütung beträgt mindestens EUR 40.000,00 und ist auch in Verlustfalle zu gewähren. Diese Vergütung ist auf den Gewinnanteil nicht anzurechnen.

Zusätzlich erhält die Komplementärin aus dem Titel des steuerlichen Sonderbetriebsvermögens für die Zurverfügungstellung der Liegenschaft [...] jährlich einen Betrag von EUR 15.000,00.
[...]

Die Gesellschafter nehmen am Ergebnis der Gesellschaft - dies steht unveränderlich - nach Berücksichtigung der Geschäftsführervergütung und der Vergütung für die Liegenschaft [...] des gegenständlichen Vertrages wie folgt teil:

- Frau A**** H**** 93,64 von 100
- Herr DI N**** K**** 2,85 von 100
- Frau O**** I**** 1,48 von 100
- Frau Mag. D**** J**** 2,03 von 100

[...]

Die oben genannte Geschäftsführervergütungsentnahme sowie die Vergütung für die Zurverfügungstellung der Liegenschaft durch die Komplementärin sind jährlich zu valorisieren, [...].

§ 11 Substanzverteilung

Am Vermögen (der Substanz) der Gesellschaft sind die Gesellschafter wie folgt beteiligt:

- Frau A**** H**** 93,64 von 100
- Herr DI N**** K**** 2,85 von 100
- Frau O**** I**** 1,48 von 100
- Frau Mag. D**** J**** 2,03 von 100

§ 12 Kapital- und Gesellschafterkonten

[...]

§ 13 Geschäftsführung und Vertretung

[...]

§ 14 Auseinandersetzung

[...]

§ 15 Auflösung

[...]

§ 16 Liquidation

[...]

§ 17 Diverses

[...]

Wien, am 29. April 2008“

Dem Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag angeschlossen ist eine Bilanz der X**** H**** GesnbR zum 31.7.2007.

Im Schreiben des steuerlichen Vertreters an das Finanzamt vom 30.4.2008 wird ausgeführt:

„[...] teile ich dem Finanzamt folgendes mit:

1. Meldung gemäß [§ 120 BAO](#):

Herr B**** H**** [...] hat mit 31. Juli 2007 seinen 10 % - Anteil an der X**** H**** GesnbR (H**** A**** und B****) an seine Ehefrau, Frau A**** H****, [...] unentgeltlich übertragen

bzw. geschenkt. Sämtliche Erträge beziehungsweise Ausgaben beziehungsweise sämtliche mit dem Unternehmensanteil zusammenhängende Risiken und Chancen sind am 31. Juli 2007, 24:00 Uhr, auf die Geschenknehmerin, Frau A**** H****, übergegangen.

2. Zusammenschluss gemäß [Art. IV UmgrStG](#):

[...] teile ich mit, dass sich Frau A**** H**** als Komplementärin und Herr DIN**** K**** als Kommanditist, Frau O**** I**** als Kommanditistin und Frau Mag. D**** J**** ebenfalls als Kommanditistin zusammengeschlossen haben und die X**** KG am 29. April 2008 gegründet haben. Frau H****, die aufgrund des zuvor stattgefundenen Schenkungsvertrages nun Alleineigentümerin ihres Unternehmens ist, hat ihr gesamtes Unternehmen gemäß [Artikel IV des UmgrStG](#) (§ 23 ff) auf der Basis eines Zusammenschlusses zum 31. Juli 2007 mit 01. August 2007 als Zusammenschluss-Stichtag in das Unternehmen als Sacheinlage eingebracht. Weiters haben die Kommanditistin folgende Bareinlagen in die Gesellschaft eingebracht

DI N**** K**** EUR 7.000,00

O**** I**** EUR 3.633,64

Mag. D**** J**** EUR 5.000,00

Der Wert des eingebrachten Unternehmens wurde mit EUR 230.267,88 festgelegt, das ist auch der Wert der Sacheinlage, die von Frau A**** H**** eingebracht wird.

Die Beteiligungsverhältnisse nach Zusammenschluss [...] lauten wie folgt: [...]

Die Meldung der neu entstandenen Kommanditgesellschaft (X**** KG) wurde am 29. April 2008 beim Landesgericht [...] als zuständiges Firmenbuchgericht zur Eintragung angemeldet. Die entsprechende Eingabebestätigung samt dem unterfertigten Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag und die Zusammenschlussbilanz liegen diesem Schreiben bei. Die Bilanz zum 31. Juli 2007 beinhaltet sämtliche durch die Sacheinlage übertragenen Wirtschaftsgüter des Unternehmens. Diese Bilanz ist Bestandteil des Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrages. [...]"

Der gemeine Wert bzw Verkehrswert des als Sacheinlage eingebrachten Unternehmens „X****“ betrug am 1. August 2007 EUR 230.267,88.

Diese Feststellungen gründen sich auf die angeführten Urkunden sowie auf folgende **Beweiswürdigung**:

Die Feststellung, dass im Verlauf des Monates Juli 2007 lediglich Vereinbarungen bzw ein Vorvertrag über eine beabsichtigte zukünftige Schenkung des Unternehmensanteiles an die Beschwerdeführerin geschlossen wurden gründet sich auf folgende Umstände:

Die Beschwerdeführerin beruft sich für ihren Standpunkt im Wesentlichen auf die Angaben der Zeugen, die Aktenvermerke des steuerlichen Vertreters sowie den Katalog der X****.

Das Finanzamt gründet seinen Standpunkt im Wesentlichen auf den Abschluss des schriftlichen Schenkungsvertrages im April 2008, die nach außen unveränderte Weiterführung des Unternehmens, die von B**** H**** getätigten Entnahmen, den Umstand, dass im Juli 2007 keine schriftlichen Abmachungen getroffen wurden und die unveränderte Weiterführung der Buchhaltung der GesbR.

Verschiedene Zeugen haben schriftlich bestätigt, die Beschwerdeführerin habe ihnen im Juli 2007 jeweils mitgeteilt, dass B**** H**** seinen Anteil an der GesbR geschenkt habe (P**** R****, Q**** S****, U**** T****, V**** W****).

DI N**** K**** hat in einer schriftlichen Stellungnahme weiters angegeben, die Schenkung müsse aus seiner Sicht vor dem 31.7.2007 stattgefunden haben. Dies gehe daraus hervor, dass er im Sommer 2007 telefonisch eingeladen worden sei, nun tatsächlich Kommanditist zu werden und ihm dabei der Sachverhalt der Schenkung von GesbR-Anteil und Haus bei gleichzeitiger Übernahme aller Haftungen und Kredite als Faktum mitgeteilt worden sei. Es sei auch in allen Diskussionen in der Zeit davor immer klar gewesen, dass der Rückzug von B**** H**** durch eine Schenkung seiner Anteile an der GesbR gleichzeitig mit der Gründung der KG erfolgen solle bzw die Schenkung am Gründungstag der KG bzw am Tag davor Voraussetzung für die Gründung wäre. Auch der Gesellschaftsvertrag der KG gehe mit Selbstverständlichkeit davon aus, dass die Beschwerdeführerin am 31.7.2007 Alleinbesitzerin der Vorläufergesellschaft gewesen sei. Der Verschriftlichung der Schenkung schon im Sommer 2007 sei keine Bedeutung zugemessen worden bzw sei es als effiziente Vorgangsweise angesehen worden, alle Formalakte mit einem einzigen Notariatstermin abzuwickeln.

B**** H**** hat in einer schriftlichen Stellungnahme angegeben, da es seit dem Jahr 2004 sein Wunsch gewesen sei, seine Beteiligung an der X**** zu beenden und in der Folge wiederholt Gespräche dazu stattgefunden hätten, habe er seinen Anteil an der GesbR im Juli 2007 mit Wirksamkeit 31.7.2007 an die Beschwerdeführerin als Schenkung übergeben, um eine Neugründung als KG ohne seine Beteiligung zu ermöglichen.

In einem Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters vom 12.7.2007 über ein Gespräch mit B**** H**** wird ua festgehalten, dass B**** H**** für neue Kredite nicht mehr haften und aus der Gesellschaft aussteigen wolle. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters müsste B**** H**** als nächsten Schritt ein Gespräch mit der Beschwerdeführerin führen. Bei seinem Ausscheiden aus der Gesellschaft würden auch die Banken mitreden wollen; es hänge auch vom neuen Gläubiger ab.

In einem weiteren Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters vom 19.7.2007 über ein Gespräch mit der Beschwerdeführerin wird ua festgehalten, die Beschwerdeführerin teile mit, dass das Ausscheiden von B**** H**** vereinbart worden sei, hinsichtlich Haftungsbefreiung von B**** H**** („alte“ Banken) bzw Umschuldung sei dies noch mit den Gläubigern zu besprechen. Der steuerliche Vertreter habe die Optionen bzw Vorgehensweise für eine Umgründung in eine OG, KG oder Kapitalgesellschaft erläutert. Die Beschwerdeführerin habe gemeint, sie werde sich die Optionen überlegen und mitgeteilt, dass sie der neuen Bank kommunizieren werde, dass sie alleine haften werde, eventuell werde es zusätzlich eine Gesellschaft geben (GmbH, KG).

Die Beschwerdeführerin ist nach dem 31.7.2007 nicht als Einzelunternehmerin aufgetreten. Sie selbst hat noch im September den „Firmen“Stempel der GesbR verwendet.

Vor dem 30.4.2008 erfolgte keine Meldung über eine Schenkung an die Krankenkasse oder das Finanzamt. Die Dienstnehmer der GesbR wurden nicht auf ein Einzelunternehmen umgemeldet, eine umsatzsteuerliche Erfassung als Einzelunternehmerin erfolgte nicht, in den Rechnungen trat weiterhin die GesbR als Leistende auf. Die Lieferanten wurden nicht von einer Änderung verständigt.

Am 29. April 2008 schlossen die Beschwerdeführerin und B**** H**** einen schriftlichen Schenkungsvertrag ab, in dem von einer Übergabe an diesem Tag die Rede ist.

Die Angaben der Zeugen, die Aktenvermerke des steuerlichen Vertreters sowie das Vorbringen der Beschwerdeführerin stehen im Widerspruch zu dem von den Parteien errichteten schriftlichen Schenkungsvertrag sowie dem Auftreten der Beschwerdeführerin im Zeitraum von 1. August 2007 bis 29. April 2008.

Es sprechen damit einerseits gewisse Umstände für eine Schenkung bereits im Juli 2007 (Angaben der Zeugen), andere Umstände hingegen dagegen (etwa der unveränderte Auftritt der GesbR nach außen). Die Aktenvermerke des steuerlichen Vertreters vom Juli 2007 sind insoweit nicht eindeutig und lassen sowohl eine Schenkung im Juli 2007 als auch eine bloß grundsätzliche Einigung im Sinne eines Vorvertrages über eine zukünftige Schenkung möglich erscheinen.

In diesem Licht kommt dem schriftlichen Schenkungsvertrag vom 29. April 2008 eine besondere Bedeutung zu.

Dieser Schenkungsvertrag spricht in der Gegenwartsform von einer bestehenden GesbR (§ 1) sowie davon, dass B**** H**** seinen Anteil am 29. April 2008 schenkt (§ 2) und übergibt (§ 3).

Die Überschrift des § 3 lautet: „Tatsächliche Übergabe“. Der erste Satz dieses Vertragspunktes lautet: „Die Übergabe findet mit der Unterzeichnung dieses Vertrages statt.“ Dieser Satz lässt keine andere Deutung zu, als dass die Übergabe am 29.4.2008 erfolgt ist.

Insgesamt ist dieser Vertrag lediglich eineinhalb Seiten lang. Es ist daher jedenfalls davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin diesen Vertrag vor Unterzeichnung auch tatsächlich durchgelesen hat. Es ist weiters davon auszugehen, dass der Beschwerdeführerin bewusst war, dass es sich bei der Unterfertigung eines Schenkungsvertrages bei einem Notar um eine wichtige und bedeutsame Angelegenheit handelte. Wenn tatsächlich bereits im Juli 2007 eine Schenkung stattgefunden gehabt hätte, wäre dieser schriftliche Schenkungsvertrag vom 29. April 2008 in wesentlichen Teilen unrichtig, es hätte darin vielmehr ausgeführt werden müssen, dass im Juli 2007 bereits die Übergabe stattgefunden habe, dass B**** H**** und die Beschwerdeführerin Gesellschafter waren etc bzw wäre der Vertrag überflüssig, da die Schenkung bereits stattgefunden gehabt hätte. Es ist daher davon auszugehen, dass die Vertragsparteien den gegenständlichen Vertrag nicht ohne weiteres unterschrieben hätten, sondern zumindest auf dem Hinweis bestanden hätten, dass die Schenkung bereits im Juli 2007 stattgefunden habe. Auch bei der behaupteten bloßen Regelung der Haftung durch diesen Vertrag wäre eine andere Gestaltung zu erwarten.

Der Vertragsverfasser hatte offensichtlich – in Übereinstimmung mit den Parteien – die Absicht, mit diesem Vertrag eine rückwirkende Schenkung herbeiführen (wohl in der irrigen Annahme, dass eine solche (umgründungs)steuerrechtlich möglich ist). Dies ergibt sich etwa aus dem Verweis auf den Status zum 31. Juli 2007 (§ 1) und dem Stichtag für die Erträge/Ausgaben bzw Risiken und Chancen 31. Juli 2007, 24:00 Uhr (§ 3). Es ging bei dieser Regelung offensichtlich vor allem auch darum, dass B**** H**** an den nach dem 31. Juli 2007 gelegenen Unternehmensergebnissen und Handlungen nicht mehr teilnehmen wollte. Eine rückwirkende Schenkung wäre jedoch sinnlos gewesen, wenn tatsächlich bereits im Juli 2007 die Schenkung stattgefunden gehabt hätte.

Für eine (beabsichtigte) rückwirkende Schenkung am 29. April 2008 spricht weiters, dass die Mitteilung über die Schenkung an das Finanzamt durch den steuerlichen Vertreter am 30. April 2008 erfolgte, obwohl gemäß [§§ 120, 121 BAO](#) eine bereits im Juli 2007 erfolgte Schenkung bereits einen Monat nach diesem Zeitpunkt dem Finanzamt zu melden gewesen wäre. Die Formulierung im Schreiben vom 30. April 2008, dass die Beschwerdeführerin aufgrund des **zuvor stattgefundenen** Schenkungsvertrages **nun** Alleineigentümerin ihres Unternehmens sei (Punkt 2 des Schreibens) im Anschluss an die Mitteilung über den Schenkungsvertrag (Punkt 1 des Schreibens) spricht dafür, dass der Verfasser (der steuerliche Vertreter) von einer gerade erst (am 29. April 2008) stattgefundenen (rückwirkenden) Schenkung ausging.

Dieses Schreiben vom 30.4.2008 lässt gerade nicht mit der von der Beschwerdeführerin behaupteten Eindeutigkeit erkennen, dass bereits in Juli 2007 eine Schenkung des Unternehmensanteils stattgefunden hätte. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass mit dem Satz, B**** H**** habe A**** H**** „mit 31. Juli 2007 seinen 10 %-Anteil an der X**** H**** GesnbR unentgeltlich übertragen bzw. geschenkt“ auf die Bestimmungen in § 3 des Schenkungsvertrages Bezug genommen wurde, wonach als Stichtag für die mit dem

Unternehmensanteil verbundenen Erträge/Ausgaben bzw. sämtlicher damit zusammenhängenden Risiken und Chancen der 31.07.2007, 24:00 Uhr festgelegt wird.

Auch die Präambel (§ 2) des Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrages zur Errichtung der KG spricht nicht von einer bereits Monate zuvor erfolgten Schenkung, sondern lediglich davon, dass nach dem Ausscheiden von B**** H**** aus der bisherigen X**** H**** GesnBR die Beschwerdeführerin als Einzelunternehmerin verblieben sei.

Eine deutliche Sprache spricht in diesem Zusammenhang das Schreiben des zuständigen Notars an das Firmenbuchgericht wo es heißt: „Herr B**** H****, [...] und Frau A**** H****, [...] haben gemeinsam die X**** H**** GesnBR betrieben, an welcher Herr B**** H**** zu 10 % beteiligt war. Mit notariellem Schenkungsvertrag vom 29.4.2008 hat Herr B**** H**** seinen Anteil an der X**** H**** GesnBR Frau A**** H**** geschenkt und ist sohin aus der bisherigen X**** H**** GesnBR ausgeschieden, sodass Frau A**** H**** als Einzelunternehmerin verblieben ist.

*Das gesamte Vermögen des Einzelunternehmens der A**** H**** wurde gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf Grundlage des Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrages vom 29.4.2008 als Sacheinlage in die gleichzeitig gründete X**** KG zur Fortführung des bisherigen Einzelunternehmens übertragen.“*

Der Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters vom 19.7.2007 spricht davon, dass das Ausscheiden von B**** H**** vereinbart worden sei, jedoch betreffend Haftungsbefreiung von B**** H**** dies noch mit den Gläubigern zu besprechen sei. Diese Formulierungen legen nahe, dass im Juli 2007 zwar eine grundsätzliche Einigung zwischen der Beschwerdeführerin und B**** H**** erfolgt war, welche jedoch noch nicht zu einem konkreten Vertragsabschluss gediehen war.

Bei den Zeugen handelt es sich ausschließlich um der Beschwerdeführerin nahestehende Personen (Mitarbeiter, Kommanditisten, Coach, Ex-Ehemann bzw. früherer Mitgesellschafter). Unbeteiligte außenstehende Dritte, die die behauptete Schenkung im Juli 2007 hätten bestätigen können, wurden von der Beschwerdeführerin nicht genannt. Gegenüber außenstehenden Dritten wie Finanzamt, Krankenkasse, Kunden und Lieferanten trat auch nach dem 31. Juli 2007 ausschließlich die GesbR und nicht die Beschwerdeführerin als Einzelunternehmerin in Erscheinung.

Für eine bloß grundsätzliche Einigung im Juli 2007 über eine zukünftige Schenkung bzw. einen bloßen Vorvertrag spricht weiters, dass die Haftung von B**** H**** für die Kredite bzw. Schulden des Unternehmens im Juli 2007 noch nicht geklärt war und erst mit den Gläubigern entsprechende Gespräche geführt werden mussten (vgl. etwa die beiden Aktenvermerke des

steuerlichen Vertreters und das Vorbringen der Beschwerdeführerin). Es stand damit im Juli 2007 noch gar nicht fest, ob ein Ausstieg von B**** H**** ohne weiteres problemlos möglich wäre.

Aus dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin für die im Dezember 2007 und März 2008 (offensichtlich bei einer anderen Bank) aufgenommen neuen Kredite alleine haftete ist angesichts der festgestellten – auch vom Finanzamt nicht bestrittenen – grundsätzlichen Einigung der Beschwerdeführerin mit B**** H**** im Juli 2007 auf eine zukünftige Schenkung seines Anteils nichts zu gewinnen. B**** H**** wollte für neue Kredite nicht mehr haften, sein bevorstehendes Ausscheiden aus der Gesellschaft war der Beschwerdeführerin bekannt. Dass B**** H**** für die neu aufgenommenen Kredite nicht mehr haftete erleichterte die Schenkung seines Anteils im April 2008, da mit diesem neuen Gläubiger kein Einvernehmen betreffend eine allfällige Weiterhaftung hergestellt werden musste.

Im Verfahren wurde eingewendet, der Beschwerdeführerin seien die formalen Erfordernisse nicht so bewusst gewesen, daher sei der Auftritt nach außen weiter als GesbR erfolgt.

Die Beschwerdeführerin war steuerlich vertreten, dem Vertreter waren laut dessen Aktenvermerken vom Juli 2007 die beabsichtigte Änderung bei der X**** und die Pläne betreffend eine Schenkung des Anteiles von B**** H**** bekannt. Darüber hinaus fanden Gespräche des steuerlichen Vertreters mit der Beschwerdeführerin und DI N**** K**** im August und September 2007 statt (E-Mail des steuerlichen Vertreters an die Beschwerdeführerin vom 25.11.2010).

Es muss daher davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin – sofern ihr das selbst nicht bewusst gewesen sein sollte – von ihrem steuerlichen Vertreter darauf aufmerksam gemacht wurde bzw gemacht worden wäre, dass sie nach einem Erwerb des Gesellschaftsanteiles von B**** H**** zur Einzelunternehmerin (werden) würde und somit eine entsprechende Gestaltung nach innen (Buchhaltung) sowie auch ein entsprechender Auftritt nach außen geboten (gewesen) wäre. Eine dementsprechende Beratung durch den Steuerberater, dass Meldungen an das Finanzamt und die Sozialversicherung, geänderte Rechnungen, eine Verständigung der Lieferanten, eine Buchhaltung für das Einzelunternehmen etc erforderlich wären, kann somit vorausgesetzt werden. Der Hinweis, dass eben die Beschwerdeführerin die Rechtsformänderung nicht so penibel umgesetzt habe (mündliche Verhandlung) vermag daher nicht zu überzeugen. Von einer steuerlich vertretenen Abgabepflichtigen ist zu erwarten, dass Umstände wie etwa der Erwerb des Alleineigentums an einem Unternehmen zu entsprechenden Umsetzungshandlungen intern im Unternehmen (Buchhaltung, Entnahmen) als auch extern (Behörden, Rechnungen) führen.

Wenn vorgebracht wird, die Fakturierung unter der Bezeichnung der GesbR nach dem 31. Juli 2007 sei erfolgt, weil die Belege nicht die Beschwerdeführerin selber, sondern Angestellte

erstellt hätten, macht es bei einem Unternehmen mit bloß 12 Mitarbeitern die behauptete Schenkung im Juli 2007 umso unglaubwürdiger, wenn der Umstand dieser behaupteten Schenkung offenbar nicht einmal den für das Rechnungswesen zuständigen Mitarbeitern bekannt war bzw von diesen umgesetzt wurde.

Wie das Finanzamt in der mündlichen Verhandlung zutreffend vorgebracht hat, wäre weiters bei Abschluss eines Schenkungsvertrages im Juli 2007 weiters zu erwarten, dass die Parteien dies in irgendeiner Form schriftlich festgehalten hätten, insbesondere da bereits eine Ehescheidung im Raum stand.

Gegen eine Schenkung im Juli 2007 spricht auch, dass im Zeitraum August 2007 bis Juni 2008 Ratenzahlungen für B**** H**** für einen privaten Kredit geleistet und als Entnahmen am Verrechnungskonto gebucht wurden.

Wenn in diesem Zusammenhang vorgebracht wird, B**** H**** habe nach dem 31. Juli 2007 seine Leistungen an das Unternehmen verrechnet, dies mache klar, dass er sich nicht mehr als Miteigentümer gesehen habe, ist dem entgegenzuhalten, dass auch die Beschwerdeführerin selbst im Zeitraum nach dem 31. Juli 2007 Leistungen an die GesbR verrechnet hat und dafür Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hat (Rechnung vom 24.10.2007; Seite 9 der Beilage 1 zur Niederschrift über die Nachschau).

Schließlich spricht gegen eine Schenkung im Juli 2007, dass zu keinem Zeitpunkt eine Buchhaltung für ein Einzelunternehmen geführt wurde.

Die geänderte Bezeichnung im Katalog von X**** (2008) auf X**** KG (2009) vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern, zumal mangels Nachweis durch die Beschwerdeführerin nicht feststellbar ist, wie die Bezeichnung in den Katalogen der Vorjahre gelautet hatte. Die neutrale Bezeichnung „X****“ ohne weiteren Zusatz im Katalog 2008 kann ebenso bedeuten, dass eine Änderung in der Zukunft bereits beabsichtigt war, die näheren Umstände aber noch nicht feststanden.

Bei der behaupteten Schenkung im Juli 2007 handelt es sich um eine mündliche Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur dann als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen

Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten.

Diese für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (zB VwGH 31.1.2019, [Ra 2018/15/0050](#) mwN).

Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen. Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (Jakom/*Lenneis* EStG 2019, § 4 Rz 332 mwN).

Im Beschwerdefall wurde über die behauptete Schenkung im Juli 2007 weder eine schriftliche Vereinbarung getroffen noch erfolgte eine Mitteilung an Finanzamt, Krankenkasse, Lieferanten oder Kunden. Nach außen trat unverändert die GesbR auf.

Unmittelbare Zeugen der behaupteten Schenkung im Juli 2007 gibt es (abgesehen von B**** H****) nicht.

Mehrere Zeugen haben jedoch bestätigt, dass ihnen die Beschwerdeführerin jeweils im Juli 2007 mitgeteilt habe, dass B**** H**** ihr seinen Anteil an der GesbR geschenkt habe.

Ebenso hat B**** H**** dies bestätigt.

Eine solche Mitteilung an einige Personen im persönlichen Umfeld vermag jedoch den unveränderten Auftritt nach außen nicht aufzuwiegen und tritt neben diesem in den Hintergrund. Die erforderliche Außenwirkung ist damit nicht gegeben.

Auch der genaue Inhalt der behaupteten Schenkung im Juli 2007 bleibt (mangels schriftlicher Vereinbarung oder unmittelbarer Zeugen sowie mangels entsprechenden Vorbringens) undeutlich und zweifelhaft (auch die von der Beschwerdeführerin beigebrachten Zeugenbestätigungen geben insoweit keinen Aufschluss). So diente laut Beschwerdevorbringen (erst) der Abschluss des schriftlichen Schenkungsvertrages im April 2008 der Regelung der Haftung von B**** H**** für die Schulden der GesbR. Damit liegt jedoch ein klarer, jeden Zweifel ausschließender Inhalt der behaupteten Vereinbarung vom Juli 2007 nicht vor.

Die behauptete Schenkung vom Juli 2007 hält somit den für Vereinbarungen unter nahen Angehörigen erforderlichen Kriterien nicht stand.

Insgesamt überwiegen daher die für eine Schenkung am 29. April 2008 sprechenden Umstände.

Der gemeine Wert des eingebrachten Betriebes (Einzelunternehmens) von EUR 230.267,88 ergibt sich aus folgenden Überlegungen:

Der Prüfer hat als gemeinen Wert den im Zusammenschlussvertrag angeführten Wert der Sacheinlage von EUR 230.267,88 herangezogen.

Die Beschwerdeführerin hat im Prüfungsverfahren ein nachträglich vom steuerlichen Vertreter erstelltes Verkehrswertgutachten vorgelegt, aus welchem sich für das Unternehmen eine Wertuntergrenze von EUR 24.900 und eine Wertobergrenze von EUR 36.500 ergibt. In der Beschwerde wird begehrt, den Veräußerungsgewinn unter Ansatz eines gemeinen Wertes per 1.8.2007 von EUR 24.900 zu ermitteln.

Dieses Vorbringen vermag nicht zu überzeugen.

Es ist davon auszugehen, dass unter fremden Dritten eine den wirklichen Werten entsprechende Vereinbarung getroffen wird, da Fremde einander nichts zu schenken pflegen.

Der Wert des Betriebes ist im Zusammenschlussvertrag (Wert der Sacheinlage) sowie im Schreiben des steuerlichen Vertreters an das Finanzamt vom 30. April 2008 mit EUR 230.267,88 angeführt. Auch das Liquidationsvorab in § 4 des Vertrages wurde unter Berücksichtigung des Betrages von EUR 230.267,88 angesetzt und entspricht exakt dem vom Prüfer ermittelten Wert der Summe aus Wert der Sacheinlage und negativem Eigenkapital lt Bilanz zum 31.7.2007.

Es ist kein Grund ersichtlich, weshalb die Kommanditisten einen überhöhten Wert der Sacheinlage im Zusammenschlussvertrag hätten akzeptieren sollen.

Die Kommanditeinlagen betragen in Summe EUR 15.633,64. Die Beteiligung der Gesellschafter am Ergebnis der KG orientiert sich genau an den Wertverhältnissen der Kommanditeinlagen bei Ansatz des Wertes der Sacheinlage von EUR 230.267,88. Bei Ansatz eines Wertes der Sacheinlage bzw des Betriebes (Einzelunternehmens) von EUR 24.900 ergäbe sich für die Beschwerdeführerin hingegen ein Wert von 61,43% statt 93,64%, bei den Kommanditisten ergäben sich entsprechend höhere Werte. Der Kommanditist DI N**** K**** wäre beispielsweise dementsprechend am Ergebnis zu 17,27% zu beteiligen anstelle von 2,85%.

Die Werte des Verkehrswertgutachtens des Sachverständigen sind für das Gericht in diesem Lichte nicht nachvollziehbar. In diesem Gutachten wird ua unter Punkt III.8. Bewertungsverfahren (Seite 11 des Gutachtens) ausgeführt, „Ertragswertverfahren und die sogenannten Discounted Cash Flow Verfahren (DCF-Verfahren) eignen sich zur Bestimmung sowohl objektiver als auch subjektiver Unternehmenswerte. Diese Verfahren beruhen auf der gleichen konzeptionellen Grundlage, als diese den Unternehmenswert als Barwert künftiger finanzieller Überschüsse ermitteln und führen bei übereinstimmenden Annahmen zu identischen Ergebnissen. [...] DCF-Verfahren werden grundsätzlich bei Kapitalgesellschaften angewendet. Für Personengesellschaften oder Einzelunternehmen wird regelmäßig das Ertragswertverfahren herangezogen. Beide Verfahren führen bei gleichen Annahmen zu gleichen Ergebnissen. [...]“

Der Prüfer hat im Zuge der Prüfung eine Verprobung bzw Bewertung nach dem DCF-Verfahren (Discounted Cash Flow Verfahren) vorgenommen.

Das vorgelegte Bewertungsgutachten des Sachverständigen ermittelt den Wert nach dem Ertragswertverfahren.

Die unterschiedlichen Ergebnisse des Verkehrswertgutachtens des Sachverständigen und der vom Prüfer angestellten Berechnung resultieren im Wesentlichen aus unterschiedlichen Annahmen über die Höhe der in der Zukunft erwarteten Erträge.

Der Prüfer ist bei dem von ihm zur Verprobung des im Zusammenschlussvertrag angesetzten Wertes angewendeten DCF Verfahren (Besprechungsgrundlage vom 21.4.2011, Seite 15) von Erträgen von EUR 102.000 (2008) ansteigend bis EUR 110.000 (2011) und EUR 115.000 ab 2012 ausgegangen [Unternehmerlohn EUR 60.000 (2008 – 2011) bzw EUR 72.000 (ab 2012)]. Der Prüfer ermittelte so einen Unternehmenswert von EUR 236.711.

Der Sachverständige G**** ist in seinem Gutachten von prognostizierten Zahlungsüberschüssen von EUR 70.000 (2007/2008) ansteigend auf EUR 89.339,71 (2012/2013) ausgegangen. Er setzte einen Unternehmerlohn von EUR 66.024 (2007/2008) ansteigend auf EUR 84.265,21 (2012/2013) [Wertuntergrenze] bzw EUR 64.190 (2007/2008) ansteigend auf EUR 81.924,51 (2012/2013) [Wertobergrenze] an. Der so ermittelte Unternehmenswert liegt bei EUR 24.900 [Wertuntergrenze] bzw EUR 36.500 [Wertobergrenze].

Bei der Ermittlung des Unternehmenswertes aus Anlass der Errichtung der KG wurde von den Parteien bzw vom Steuerberater folgende Berechnung angestellt (Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 26.5.2011):

Ausgehend von einem geschätzten Jahresergebnis von EUR 100.000 für das Jahr 2007 wurde ein „Gewinn“ von EUR 40.000 für 2007 [EUR 100.000 abzüglich EUR 60.000] ansteigend auf EUR 53.603,83 (2013) angesetzt. Diese Werte wurden diskontiert: ergibt EUR 36.697,25 (2007) absinkend auf EUR 29.323,13 (2013). Die Summe dieser diskontierten Werte ergibt den in Zusammenschluss angeführten Wert von EUR 230.267,88.

Der Wertansatz im Zusammenschlussvertrag wurde daher offensichtlich nicht zufällig oder willkürlich gewählt, dieser war vielmehr das Ergebnis bewusster Überlegungen. So wurde im Zusammenschlussvertrag auch ausdrücklich festgehalten, dass *das eingebrachte Unternehmen 2006 bereits mehr als EUR 400.000,- Jahresumsatz erzielt hat (§ 10).*

Die von der KG erzielten Jahresergebnisse der Jahre 2008 bis 2018 betrugen laut Feststellungsbescheiden:

2008	EUR 23.338,54
2009	EUR 151.225,48
2010	EUR 154.125,83
2011	EUR 25.084,35

2012	EUR 125.177,03
2013	EUR 321.788,70
2014	EUR 113.846,13
2015	EUR 86.093,11
2016	EUR 288.165,07
2017	EUR 186.145,07
2018	EUR 57.572,94
Durchschnitt	EUR 142.142,08

Die von den Parteien anlässlich der Errichtung der KG angestellte Wertermittlung erfolgte somit unter Zugrundelegung des Jahresergebnisses des Jahres 2007 nach finanzmathematischen Methoden unter einander fremden Dritten. Diese Berechnung ist nachvollziehbar und bildet angesichts der in den Folgejahren tatsächlich erzielten Ergebnisse eine realistische Wertannahme. Die Verprobung durch den Prüfer führte zu einem Ergebnis in annähernd gleicher Höhe.

Hingegen erfolgte die Berechnung des Sachverständigen erst aus Anlass der abgabenbehördlichen Prüfung unter Ansatz von angesichts der tatsächlich erzielten Ergebnisse unrealistisch niedrigen Erlösen und eines Unternehmerlohnes, den die Parteien selbst in ihrer eigenen Berechnung nicht in dieser Höhe angesetzt hatten.

Wiewohl bei der Verkehrswertermittlung eine Zukunftsprognose aus ex-ante-Sicht unter (Mit-) Heranziehung der Vergangenheitswerte vorzunehmen ist, erscheinen die Wertansätze des Sachverständigen im Licht der Jahresergebnisse der Folgejahre nicht als plausibel.

Das Gutachten des Sachverständigen erweist sich damit als nicht geeignet, den Unternehmenswert von EUR 230.267,88 in Zweifel zu ziehen.

Es ist daher aus den genannten Gründen für den Wert des eingebrachten Betriebes (Einzelunternehmens) von dem im Vertrag angeführten Wert von EUR 230.267,88 auszugehen.

Die Anzahl der Mitarbeiter bzw Arbeitnehmer ergibt sich aus dem Gutachten des Sachverständigen G**** (Seite 13).

Die am Verrechnungskonto von B**** H**** gebuchten Ratenzahlungen an die Bank Austria sind unstrittig.

Die Feststellung, dass keine Treuhandvereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und B**** H**** vorlag gründet auf folgende Umstände:

Das Vorliegen einer Treuhandvereinbarung wurde vom steuerlichen Vertreter als Möglichkeit angedeutet.

[§ 24 BAO](#) regelt nur die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, nicht jedoch die Zurechnung von Einkünften. Diese folgt bei Einkünften aus einem Treuhandvermögen der nach österreichischem Recht im Innenverhältnis grundsätzlich beim Treugeber bleibenden Dispositionsbefugnis. Liegt hinsichtlich von Anteilen an einer Personengesellschaft ein eindeutiges Treuhandverhältnis vor, dann sind die betreffenden Anteile am Gesellschaftsvermögen (und die daran geknüpften Ergebnisanteile) daher dem Treugeber zuzurechnen.

Auch für ein Treuhandverhältnis, das ebenso wie andere für die Abgabenfestsetzung maßgebende Umstände gemäß [§§ 120, 121 BAO](#) binnen Monatsfrist dem Finanzamt anzuzeigen ist, gelten, wenn es angeblich zwischen nahen Angehörigen bestanden haben soll, die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Diese Grundsätze haben zwar nur im Rahmen der Beweiswürdigung Bedeutung, sie erlauben es aber der Behörde, wenn die den erwähnten Grundsätzen entsprechenden Voraussetzungen nicht erfüllt sind, der Behauptung über das angebliche Vorliegen einer Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen den Glauben zu versagen.

Der Umstand, dass die Treuhand häufig verdeckt wird, ändert an der Geltung dieser Grundsätze ebensowenig wie etwa bei den sogenannten stillen Zessionen. Sollen bei ihnen zwischen nahen Angehörigen steuerliche Folgen nicht willkürlich herbeigeführt werden können, müssen sie der Abgabenbehörde gegenüber ausreichend zum Ausdruck gebracht werden. Dies ist nur der Fall, wenn die betreffenden Vereinbarungen der Abgabenbehörde unter Schilderung der wesentlichen Punkte pro futuro bekanntgegeben werden. Auch ein Nachweis durch zeitnah errichtete öffentliche Urkunden oder Anzeigen an Behörden ist möglich. Die erst im nachhinein gemachten Ausführungen naher Angehöriger reichen als Beweis jedoch nicht aus. Gleiches gilt für (verdeckte) Treuhandverhältnisse naher Angehöriger. Einen tauglichen Beweis im Sinne dieser Ausführungen erbracht zu haben, behauptet die Beschwerdeführerin nicht (vgl. VwGH 16.3.1989, [89/14/0024](#) mwN).

Da ein Treuhandverhältnis zwischen nahen Angehörigen nicht in diesem Sinn zeitnah nach außen zum Ausdruck gekommen ist, kann der betreffenden Andeutung der Glaube versagt werden, ohne Zeugen vernehmen zu müssen. Die Unterlassung dieser Vernehmung stellt daher auch keine unzulässige Vorwegnahme der Beweiswürdigung dar.

Hinzu kommt das Fehlen eines eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhaltes. Da der Inhalt des angedeuteten Treuhandverhältnisses dem Finanzamt bzw dem Gericht nicht bekannt sein kann, traf die Pflicht zur Darlegung dieses Inhaltes die Beschwerdeführerin. Die Durchführung eines Erkundungsbeweises sieht das Gesetz nicht vor. Dass die Beschwerdeführerin einen solchen Inhalt dargelegt habe, wird von ihr nicht behauptet.

Schließlich darf aber auch nicht übersehen werden, dass zwischen Fremden ein Treuhandverhältnis nicht ohne eindeutige Festlegung seines näheren Inhaltes betreffend Gegenstand,

Dauer, Beendigung und beiderseitigen Rechten und Pflichten eingegangen wird. Die Beschwerdeführerin hat einen derartigen Inhalt des Treuhandverhältnisses nicht konkretisiert dargelegt und unter Beweis gestellt. Es ist deshalb auch nicht davon auszugehen, dass das angedeutete Treuhandverhältnis einem Fremdvergleich standgehalten hätte.

Rechtlich folgt daraus:

Die rechtliche Beurteilung ist bereits an verschiedenen Stellen in die Beweiswürdigung eingedrungen, darüber hinaus ist auszuführen:

Schenkung:

Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums durch Schenkung im Juli 2007:

Eine Schenkung bereits im Juli 2007 hat nach den Feststellungen nicht stattgefunden. Die Beschwerdeführerin war daher am Umgründungstichtag (1. August 2007) nicht zivilrechtliche Eigentümerin des Unternehmensanteiles von B**** H**** und somit nicht zivilrechtliche Eigentümerin des gesamten in die KG übertragenen Betriebes.

Rückwirkende Schenkung im April 2008:

Rückwirkende Rechtsgeschäfte sind ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechtes nicht anzuerkennen, es sei denn, der Gesetzgeber selbst hätte diesen Grundsatz durch eine besondere Vorschrift ausdrücklich oder schlüssig zu Gunsten einer steuerlichen Relevanz rückwirkender Tatbestände durchbrochen.

Die Steuerschuld entsteht mit der Verwirklichung des Steuertatbestandes unmittelbar auf Grund des Gesetzes und kann in der Regel durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein, nicht beseitigt werden (zB VwGH 25.3.1999, [96/15/0079](#) mwN).

Im Beschwerdefall vermag die Beschwerdeführerin keine gesetzliche Bestimmung aufzuzeigen, der zufolge die rückwirkende Schenkung des Gesellschaftsanteiles durch B**** H**** steuerrechtlich relevant wäre. Als maßgebliche gesetzliche Vorschrift käme hier insbesondere das [Umgründungssteuergesetz \(UmgrStG\)](#) in Betracht.

Vielmehr besteht für eine steuerliche Anerkennung einer rückwirkenden Schenkung eines Unternehmensanteiles – dies ist im Verfahren unstrittig – auch im [UmgrStG](#) keine rechtliche Grundlage.

Die mit dem Schenkungsvertrag vom 29. April 2008 (offenbar) beabsichtigte rückwirkende Schenkung des Unternehmensanteiles des B**** H**** ist somit steuerlich nicht anzuerkennen.

Wirtschaftliches Eigentum:

Gemäß § 24 Abs 1 Z 1 iVm [§ 13 Abs 2 UmgrStG](#) muss das zu übertragende Vermögen dem Übertragenden zum Zusammenschlussstichtag zuzurechnen sein, wobei nach der Verwaltungspraxis auch wirtschaftliches Eigentum ausreicht (UmgrStR 2002, Rz 1244 iVm Rz 803).

Wirtschaftliches Eigentum an einer Sache setzt iS des [§ 24 Abs 1 lit d BAO](#) voraus, dass der wirtschaftliche Eigentümer die Herrschaft über die Sache gleich einem Eigentümer ausübt. Er muss auf Grund eines Rechtsanspruches auf den Besitz der Sache in der Lage sein, mit dieser Sache wie ein Eigentümer zu schalten und zu walten (VwGH 3.4.1984, [83/14/0143](#)).

Gleich einem Eigentümer übt derjenige die Herrschaft über ein Wirtschaftsgut aus, der auf Dauer die tatsächliche Herrschaft auszuüben in der Lage und im Stande ist, andere von der Verfügungsgewalt und der Nutzung auszuschließen. Dies trifft zB auf den Erwerber eines Grundstücks nach dessen tatsächlicher Übergabe bis zur grundbücherlichen Durchführung des Kaufvertrages oder auf den Käufer im Fall des Kaufes unter Eigentumsvorbehalt zu. Ob ein Leasinggut dem Leasingnehmer zuzurechnen ist, richtet sich jedenfalls nach [§ 24 Abs 1 lit d BAO](#). Fruchtgenussberechtigte, Mieter und Pächter sind idR keine wirtschaftlichen Eigentümer (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 24 Anm 8).

Wirtschaftlicher Eigentümer ist, wer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss von der Einwirkung auf die Sachen, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, dh auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (VwGH 28.11.2002, [2001/13/0257](#) mwN).

Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen jedoch auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (VwGH 19.10.2016, [Ra 2014/15/0039](#)).

Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insbesondere auch von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (VwGH 25.1.2017, [Ra 2014/13/0029](#); VwGH 13.9.2018, [Ra 2018/15/0055](#)).

Ein Anbot auf schenkungsweise Überlassung von Gesellschaftsanteilen hat nicht zur Folge, dass die Gesellschaftsanteile steuerlich bereits dem Annahmehabenden zuzurechnen wären. Eine derartige Rechtsfolge ist regelmäßig erst mit der Annahme eines derartigen Angebotes verbunden (VwGH 9.11.1994, [91/13/0068](#) betreffend einen GmbH-Anteil).

Der Umstand allein, dass ein Wirtschaftsgut einer anderen Person zu einem späteren Zeitpunkt übertragen werden soll, lässt die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums beim zivilrechtlichen Eigentümer unberührt und führt nicht zu einem Auseinanderfallen von wirtschaftlichem und zivilrechtlichem Eigentum (VwGH 26.7.2005, [2002/14/0009](#)).

Eine Option auf den Erwerb von Geschäftsanteilen an einer GmbH allein verschafft nicht wirtschaftliches Eigentum an diesen Anteilen (VwGH 29.7.2010, [2007/15/0248](#)).

Die Beschwerdeführerin wendet ein, sie sei am 1. August 2007 wenn schon nicht zivilrechtliche Eigentümerin, so zumindest wirtschaftliche Eigentümerin des Unternehmensanteils von B**** H**** gewesen. Denn dieser habe nach dem 31. Juli 2007 nicht mehr an der Geschäftsführung mitgewirkt, nicht mehr für neu aufgenommene Kredite haftet und sei auch sonst für die GesbR nicht mehr tätig geworden. Das wirtschaftliche Eigentum gründe sich auf die Vereinbarung vom Juli 2007. Wesentlich für das wirtschaftliche Eigentum sei laut Judikatur und Richtlinien, dass der wirtschaftliche Eigentümer die wirtschaftliche Verfügungsmacht habe. Dies sei im konkreten Fall sowohl zivilrechtlich (Schenkungsvereinbarung vom 14. Juli 2007) als auch tatsächlich (keine Mitwirkung, Leistungserbringung außerhalb des Unternehmens mit eigener Infrastruktur durch den vormaligen Gesellschafter B**** H****, Kommunikation gegenüber Vertragspartnern, so zB gegenüber künftigen Gesellschaftern der KG bzw gegenüber der Bank etc) so gewesen. Damit habe B**** H**** über den vormaligen Miteigentumsanteil nach dem 31. Juli 2007 sowohl zivilrechtlich als auch wirtschaftlich im Sinne der steuerrechtlichen Bestimmungen nicht mehr verfügen können.

Dieses Vorbringen vermag der Beschwerde nicht zum Erfolg zu verhelfen. Nach den Feststellungen steht es als erwiesen fest, dass am 14. Juli 2007 kein Schenkungsvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem damaligen Ehemann B**** H**** abgeschlossen wurde. Zivilrechtliches Eigentum wurde daher – wie bereits gesagt – im Juli 2007 nicht übertragen. Aus den Umständen alleine, dass der Ehemann nicht mehr im Unternehmen mitgewirkt hat, er Leistungen an das Unternehmen mit eigener Infrastruktur erbracht hat, eine entsprechende Kommunikation gegenüber den späteren Kommanditisten oder gegenüber der Bank stattgefunden hat oder der Ehemann nicht mehr für nach dem 31. Juli 2007 aufgenommene Kredite haftet ergibt sich nicht, dass dadurch die Beschwerdeführerin in der Lage gewesen wäre, die positiven Befugnisse, welche Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung), über den Unternehmensanteil ihres Ehemannes auszuüben und zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss von der Einwirkung auf die Sachen, auch gegenüber dem Ehemann auf Dauer, dh auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend zu machen.

Eine entsprechende bindende Vereinbarung wurde nicht nachgewiesen. Die mündliche Vereinbarung, der Ehemann werde der Beschwerdeführerin (in der Zukunft) seinen Unternehmensanteil schenken und er wolle für neue Kredite nicht mehr haften ist jedenfalls nicht ausreichend, wirtschaftliches Eigentum zu begründen.

Vereinbarungen über zukünftig vorzunehmende Schenkungen sind nach dem oben Gesagten nicht geeignet, wirtschaftliches Eigentum zu begründen.

Die Beschwerdeführerin war damit am 1. August 2007 nicht wirtschaftliche Eigentümerin des Gesellschaftsanteiles von B**** H****.

Ergebnis:

Da die Beschwerdeführerin am Umgründungstichtag (1. August 2007) weder zivilrechtliche noch wirtschaftliche Eigentümerin des Anteiles von B**** H**** und damit des gesamten in die KG eingebrachten Vermögens war und auch keine Treuhandvereinbarung zwischen ihr und B**** H**** bestand, sind die Anwendungsvoraussetzungen des [Art IV UmgrStG](#) bereits aus diesem Grund nicht zur Gänze erfüllt. Der Zusammenschluss fällt daher nicht unter [Art IV UmgrStG](#).

Zusammenschlussbilanz:

Der Prüfer verneinte das Vorliegen einer Zusammenschlussbilanz, weil lediglich ein Jahresabschluss der GesbR zum 31. Juli 2007 vorgelegen sei,

-) Zusammenschlussstichtag sei jedoch der 1. August 2007 (auf diesen hätte daher die Zusammenschlussbilanz erstellt sein müssen) sowie
-) kein Jahresabschluss des Einzelunternehmens der Beschwerdeführerin vorgelegen sei.

Die Beschwerdeführerin wendet ein,

-) es sei im Laufe des Prüfungsverfahrens ein Jahresabschluss der „X****“ auf den 1. August 2007 vorgelegt worden sowie
-) dieser enthalte zwar die gleichen Werte wie der Jahresabschluss zum 31. Juli 2007, der Unterschied sei jedoch geringfügig (ca EUR 7,29). Die Toleranzregelung der UmgrStR 2002 Rz 1335 sehe vor, dass keine Bedenken bestünden, bei Fehlen eines aktiven Geschäftsbetriebes bzw bei Fehlen des Erfordernisses einer exakten Vermögensdarstellung und Ergebnisabgrenzung aus anderen Gründen dem Zusammenschluss einen Zwischenabschluss zum Vertragstag (im Beispielsfall 1. Jänner) zugrunde zu legen, der mit den Ansätzen des Jahresabschlusses zum Vortag (im Beispielsfall 31. Dezember) übereinstimme. In diesen Fällen erübrige sich eine Gewinnermittlung für den Rumpfwirtschaftstag des Übertragenden. Liege die vorgenannte Voraussetzung vor, bestünden auch im Falle des Aufdeckens des Fehlens eines Zwischenabschlusses auf den Folgetag anlässlich einer späteren abgabenbehördlichen Überprüfung keine Bedenken, die Anwendungsvoraussetzung des [Art IV UmgrStG](#) als gegeben anzunehmen.

Die UmgrStR 2002 führen in Rz 1335 aus, dass, wenn laut Vertrag ein Zusammenschluss auf einen bestimmten Tag (zB auf den 1. Jänner, 24.00 Uhr) bezogen ist und in diesem Zusammenschluss ein Jahresabschluss zum Vortag (im Beispielsfall auf den 31. Dezember des Vorjahres)

zugrunde gelegt wird, die vertragliche Festlegung und nicht die vorgelegte Bilanz steuerlich maßgeblich ist. In diesem Fall wäre mangels eines Zwischenabschlusses zum Vertragstag (im Beispielsfall zum 1. Jänner) eine Anwendungsvoraussetzung des [Art IV UmgrStG](#) nicht gegeben. Es bestehen aber keine Bedenken, bei Fehlen eines aktiven Geschäftsbetriebes bzw bei Fehlen des Erfordernisses einer exakten Vermögensdarstellung und Ergebnisabgrenzung aus anderen Gründen (entsprechend den Grundsätzen des KFS/RL 25 vom 3.12.2012) dem Zusammenschluss einen Zwischenabschluss zum Vertragstag (im Beispielsfall 1. Jänner) zugrunde zu legen, der mit den Ansätzen des Jahresabschlusses zum Vortag (im Beispielsfall 31. Dezember) übereinstimmt. In diesen Fällen erübrigt sich eine Gewinnermittlung für den Rumpfwirtschaftstag des Übertragenden. Liegt die vorgenannte Voraussetzung vor, bestehen auch im Falle des Aufdeckens des Fehlens eines Zwischenabschlusses auf den Folgetag anlässlich einer späteren abgabenbehördlichen Überprüfung keine Bedenken, die Anwendungsvoraussetzungen des [Art IV UmgrStG](#) als gegeben anzunehmen.

Eine analoge Ansicht wird auch für einen Zusammenschlussstichtag einen Tag vor dem Regelbilanzstichtag (zB dem 30.12.) gelten können. Dies kann bei Mehrfachzügen außerhalb des [§ 39 UmgrStG](#) von Relevanz sein.

Gleiches gilt für Umgründungen einen Tag vor oder nach einem Monatsende, zu dem eine Schlussbilanz aufgestellt ist. Wird daher zum 31.3. ein Zwischenabschluss erstellt, so kann – insbesondere bei nicht von [§ 39 UmgrStG](#) erfassten „Mehrfachzügen“ – auch der 30.3. als Umgründungstichtag gewählt werden, wenn nach Rz 766 der UmgrStR 2002 kein Erfordernis einer Bilanzberichtigung gemäß § 4 Abs 2 EStG besteht (*Hirschler/Sulz/Knesl in Wiesner/Hirschler/Mayr* [Hrsg], Handbuch der Umgründungen, 17. Lfg (Februar 2018) § 23 Rz 36 mwN).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 29.1.2015, [2011/15/0169](#), betreffend die vom Prüfer herangezogene Entscheidung des UFS, vom 7.6.2011, [RV/0166-G/07](#), ausgesprochen:

Die Beschwerdeführer bringen im Wesentlichen vor, die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung, im Besonderen der Grundsatz der Wesentlichkeit, seien auf die gegenständliche Steuerbilanz, die nach § 4 Abs. 1 bzw. [§ 5 EStG 1988](#) aufzustellen sei, anzuwenden. Die vorgelegte Bilanz zum 1. September 1997 enthalte steuerliche Werte; so sei die einzige bedeutsame steuerliche Bilanzposition, die sich gegenüber dem 31. August 1997 geändert habe, nämlich eine Entnahme, berücksichtigt worden. Die Abweichung aufgrund der Geschäftstätigkeit am Bilanzstichtag sei unwesentlich, weil sich die Bilanzsumme - wie bereits im Berufungsverfahren vorgebracht - nur um 0,09 % und der Jahresgewinn um 2,04 % (bzw. 0,12 % unter Berücksichtigung des Jahresergebnisses einer Beteiligung) geändert hätten. Der Jahresabschluss 1. September 1997 sei daher nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, insbesondere den Grundsätzen der Wesentlichkeit und der Bilanzwahrheit, erstellt worden. Nach Ansicht der Finanzverwaltung bestünden bei Fehlen des Erfordernisses einer exakten Vermögensdarstellung und Ergebnisabgrenzung aus anderen Gründen keine Bedenken, der Einbringung einen mit den

Ansätzen des Abschlusses vom Vortag übereinstimmenden Zwischenabschluss zum Einbringungsstichtag zugrunde zu legen. Es sei der Finanzbehörde eine Bilanz vorgelegt worden, mit der Umfang und Wert der Mitunternehmerschaft zum Einbringungsstichtag mit hinreichender Genauigkeit festgestellt worden seien; selbst eine Unrichtigkeit der Bilanz bzw. ein Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung führe nicht zu einer Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des [Art III UmgrStG](#), sondern nur zur Notwendigkeit einer Bilanzberichtigung bei Hervortreten der Unrichtigkeit. Eventualiter verweisen die Beschwerdeführer auf die Vorlage der berichtigten Bilanz am 27. Juli 2004, wodurch eine Mangelhaftigkeit der ursprünglichen Bilanz jedenfalls geheilt worden sei, weil sich weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus dessen Sinn und Zweck eine Befristung der Erstellung bzw. Nachreichung der Bilanz auf den Zeitraum von neun Monaten ergebe.

Der Beschwerde kommt aus folgenden Gründen Berechtigung zu:

Unstrittig war im Verwaltungsverfahren (und geht auch aus den Verwaltungsakten hervor), dass dem Finanzamt als Beilage zur Meldung vom 27. Mai 1998 über die Einbringung eine mit dem Einbringungsstichtag 1. September 1997 datierte, als Bilanz bezeichnete Vermögensaufstellung der B AG & atypisch stille Gesellschaft vorgelegt wurde. Am 28. Juli 2004 langte beim Finanzamt zudem eine (weitere) Bilanz der B AG & atypisch stille Gesellschaft zum 1. September 1997 ein, deren Bilanzsumme gegenüber der ursprünglich vorgelegten Bilanz eine Erhöhung von rund 0,09 % aufweist.

Dass Fehler in einer auf den Einbringungsstichtag erstellten Bilanz der Mitunternehmerschaft das Vorliegen einer solchen ausschließen würden, ist aus § 12 Abs 1 in Verbindung mit Abs 2 Z 2 [UmgrStG](#) nicht ableitbar; vielmehr ist, sofern die Bilanz nicht derart mangelhaft ist, dass sie nicht als solche im Sinne des [§ 4 EStG 1988](#) angesehen werden kann - was im Beschwerdefall nicht anzunehmen ist -, im Fall einer unrichtigen Bilanz mit einer Bilanzberichtigung nach [§ 4 Abs. 2 EStG 1988](#) vorzugehen. Dies folgt bereits aus dem Verweis des [§ 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) auf die Bilanz nach "[§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988](#)", also eine Aufstellung des (Buch)Wertes des Betriebsvermögens, wobei sich aus [§ 4 Abs. 2 EStG 1988](#) ergibt, dass eine Bilanz, die den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den zwingenden Vorschriften des EStG nicht entspricht, zu berichtigen ist.

Vor diesem Hintergrund kann der im angefochtenen Bescheid vertretenen Auffassung, bei der am 27. Mai 1998 vorgelegten Bilanz der Mitunternehmerschaft zum 1. September 1997 handle es sich um keine Stichtagsbilanz im Sinne des [§ 12 Abs 2 Z 2 UmgrStG](#), nicht zugestimmt werden. Diese Bilanz entspricht den Mindestanforderungen des [§ 4 EStG 1988](#) jedenfalls insoweit, als sie auf den Einbringungsstichtag bezogene steuerliche Werte enthält und die Vermögenslage zu diesem Stichtag darstellt, auch wenn einzelne (nach dem - im angefochtenen Bescheid nicht entkräfteten - Vorbringen der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren nicht wesentliche) Veränderungen des Vermögens am Stichtag selbst nicht berücksichtigt wurden. Das von der belangten Behörde ins Treffen geführte Erfordernis aller beim Aufstellen einer Regelbilanz

durchgeführten Maßnahmen einschließlich einer Inventur wird vom Gesetz in dieser Form nicht verlangt; insbesondere wenn die entsprechenden Werte bereits grundsätzlich vorhanden sind (wie im Beschwerdefall vom Vortag), wird deren Zugrundelegung unter Vornahme der notwendigen (steuerlichen) Berichtigungen - was im Beschwerdefall nach dem unwiderlegten Vorbringen der Beschwerdeführer erfolgt ist - zulässig sein. Würde man mit der belangten Behörde in solchen Fällen von einer gar nicht vorhandenen Bilanz (im Sinne einer "Nichtbilanz") ausgehen, so hätte jede noch so kleine Unrichtigkeit der Stichtagsbilanz die Nichtanwendbarkeit des [Art III UmgrStG](#) zur Folge, was vor dem Hintergrund des Fehlerkalküls des [§ 4 Abs 2 EStG 1988](#), dessen Wortlaut ausdrücklich auf die Nichteinhaltung der allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der zwingenden einkommensteuerlichen Vorschriften abstellt, systemwidrig wäre (vgl. auch Hirschler, ÖStZ 2012/569, 317 (321 ff)). Zum Einbringungsstichtag 1. September 1997 lag daher eine Bilanz der B AG & atypisch stille Gesellschaft und damit die in [§ 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) normierte Voraussetzung für eine Einbringung im Sinne des [Art III UmgrStG](#) vor.

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher, soweit er die Feststellung der Einkünfte gemäß [§ 188 BAO](#) für das Jahr 1997 betrifft, als mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb er gemäß [§ 42 Abs 2 Z 1 VwGG](#) aufzuheben war.

Im Lichte dieser Rechtsprechung und der dargestellten Verwaltungspraxis und Lehre sieht das Gericht das Erfordernis des Vorliegens einer Zusammenschlussbilanz im Streitfall als erfüllt an, zumal am 1.8.2007 weder Eingangs- noch Ausgangsumsätze erfolgt sind und die Abweichung gegenüber dem Vortag lediglich ca EUR 7,29 beträgt. Die Beschwerde ist daher insoweit im Recht.

Veräußerungsgewinn:

Gemäß § 24 Abs 7 EStG ist ein Veräußerungsgewinn nicht zu ermitteln, soweit das [UmgrStG](#) eine Buchwertfortführung vorsieht. Fällt eine gesellschaftsvertragliche Übertragung von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen nicht unter [Art IV](#) oder [V UmgrStG](#) ist der Veräußerungsgewinn auf den nach dem [UmgrStG](#) maßgeblichen Stichtag zu beziehen. Dies ist im Beschwerdefall der Fall. Es ist daher ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln.

Dieser Veräußerungsgewinn ist – anders als in der mündlichen Verhandlung vorgebracht – auf den 1.8.2007 zu beziehen.

Wie sich aus den Feststellungen ergibt betrug der Wert des übertragenen Betriebes am 1.8.2007 EUR 230.267,88.

Es ergibt sich damit ein entsprechender – unten näher dargestellter – Veräußerungsgewinn.

In der mündlichen Verhandlung wurde vorgebracht, die Beschwerdeführerin sei zum 1. August 2007 jedenfalls zu 90 % Eigentümerin des Unternehmens gewesen, daher sei die steuerliche

Buchwertfortführung für diese 90 % anerkennen und bloß für die 10% ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln. Es hätte die Möglichkeit gegeben, dass nicht die GesbR einbringt, sondern die Gesellschafterin ihren Mitunternehmeranteil.

Dieses Vorbringen ist nicht geeignet, der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen.

Weder wurde die X**** H**** GesbR in die X**** KG umgegründet noch hat die Beschwerdeführerin ihren 90%-Anteil an dieser GesbR auf die KG übertragen. Vielmehr hat die Beschwerdeführerin das Einzelunternehmen X**** in die KG eingebracht. Der in der mündlichen Verhandlung angesprochene Sachverhalt liegt daher im Beschwerdefall nicht vor. Da die Beschwerdeführerin am 1. August 2007 nicht alleinige Eigentümerin des Einzelunternehmens X**** war sind die Tatbestandsvoraussetzungen des Art IV UmgrStG nicht erfüllt und resultiert daraus die in § 24 Abs 7 EStG geregelte Rechtsfolge der Ermittlung eines Veräußerungsgewinnes.

Die Beschwerde erweist sich damit insoweit als unbegründet.

Höhe des negativen Kapitals – Stand des Kapitalkontos:

In der Beschwerde wird weiters eingewendet, bei der Berechnung des Veräußerungsgewinnes sei von einem falschen Kontostand des negativen Kapitalkontos der Beschwerdeführerin ausgegangen worden. Die Entnahme iZm der Minderung des Saatguteinkaufes (EUR 27.725,40) sei durch die Verrechnung am 24. Oktober 2007 erfolgt und daher im Wirtschaftsjahr 2007/2008 der X**** KG zu berücksichtigen. Aus diesem Grund wäre der Veräußerungsgewinn um diesen Betrag zu reduzieren.

Dieses Vorbringen erweist sich als berechtigt. Der Stand des negativen Kapitalkontos verändert sich daher von EUR -87.815,45 auf EUR -60.090,05.

Dies ergibt folgende geänderte Berechnung des Veräußerungsgewinnes:

Veräußerungserlös unverändert:	EUR 230.267,88
Buchwert berichtigt	EUR 60.090,05
Veräußerungsgewinn neu:	EUR 290.357,93

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft errechnen sich daher wie folgt (vgl dazu auch Seite 2 der Stellungnahme des Prüfers zur Berufung bzw Beschwerde):

Einkünfte aus L+F bisher	EUR 426.897,84
minus Entnahme (Saatguteinkauf)	EUR -27.725,40
Einkünfte aus L+F neu	EUR 399.172,44

Der angefochtene Bescheid ist daher insoweit abzuändern.

Nicht entnommener Gewinn:

In der Beschwerde wird weiters die Berücksichtigung eines nicht entnommenen Gewinns von EUR 79.542,40 gemäß § 11a EStG geltend gemacht.

Dieses Vorbringen erweist sich als berechtigt. Der zu berücksichtigende nicht entnommene Gewinn ermittelt sich wie folgt (vgl dazu auch Seite 3 der Stellungnahme des Prüfers zur Berufung bzw Beschwerde):

anteiliger Gewinn 2007 aus GesbR	EUR 115.356,13
abzüglich Entnahmen lt Bilanz	EUR -32.600,67
zuzüglich Einlage Pacht lt BP	EUR 726,73
nicht entnommener Gewinn	EUR 83.482,19
anteiliger Gewinn 2007 aus GesbR	EUR 115.356,13
abzüglich Verlustvortrag	EUR -35.813,73
max möglicher nicht entn Gewinn	EUR 79.542,40

Der angefochtene Bescheid ist daher insoweit abzuändern.

Zur Unzulässigkeit 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.

Im Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Der Beschwerde ist daher teilweise Folge zu geben und der angefochtene Bescheid dementsprechende gemäß [§ 279 BAO](#) abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (E 2007)

Wien, am 30. November 2020