

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache der UB GmbH, Anschrift, vertreten durch die Interexpert Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H. & Co OG, Gierstergasse 6, 1120 Wien, über die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 11. Mai 2012 gegen die Bescheide des Finanzamts Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) vom 2. April 2012 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 bis 2010, St.Nr. ***1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Die beschwerdeführende Gesellschaft (kurz Bf.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 9. Juni 1995 in der Rechtsform einer GmbH gegründet und deren Betriebsgegenstand insbesondere mit dem Handel mit XY samt Nebenleistungen festgelegt. Im Jahre 2000 wurde die Bf. in eine AG umgewandelt und im Jahre 2002 der Bilanzstichtag der Bf. vom 31. Dezember auf den 30. September verlegt (Rumpfwirtschaftsjahr 2002 vom 1. Jänner bis 30. September 2002).

Maßgeblich für den gegenständlichen Rechtsstreit ist der Umstand, dass die Bf. dem Finanzamt (kurz FA) in mehreren Schreiben vom Dezember 2002, März 2003, Mai 2003 und Oktober 2003 anzeigte, dass in 4 Tranchen atypisch stille Gesellschafter mit der Bf. einen Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG vollzogen hätten und die entsprechenden Zusammenschlüsse jeweils rückwirkend zum 1. April 2002, 1. Juli 2002, 1. September 2002 sowie 1. Februar 2003 erfolgt seien. Dabei wurden die Namen, Adressen und Einlagen der stillen Gesellschafter (achtzehn Gesellschafter in der Tranche 1, vier Gesellschafter in der Tranche 2 und je ein Gesellschafter in

den Tranchen 3 und 4) sowie die Zeichnungsscheine samt den Zusammenschlussverträgen und die Zusammenschlussbilanzen zu den genannten Stichtagen dem FA übermittelt.

Vom FA wurde in der Folge ein entsprechender Gewinnfeststellungsakt unter der Bezeichnung „UB AG & Mitgesellschafter“ mit der St.Nr. ***2*** angelegt.

Nachdem mit dem Beschluss des Handelsgerichts Wien vom TT. September 2004 über das Vermögen der Bf. ein Ausgleichsverfahren eröffnet und dieses Verfahren auf Antrag der Gläubiger im März 2005 wieder aufgehoben worden war, wurde mit Wirkung für 2007 der Bilanzstichtag auf den 31. Dezember zurückverlegt (Wirtschaftsjahr 2007 vom 1. Oktober 2006 bis 31. Dezember 2007).

Mit dem Prüfungsauftrag vom 2. September 2008 erfolgte letztlich eine Außenprüfung der Bf. betreffend die Jahre 2002 bis 2006 sowie eine Nachschau hinsichtlich der Jahre 2007 bis 2010.

Dem Bericht der Großbetriebsprüfung (kurz GBP) ist in diesem Zusammenhang zu entnehmen, dass - neben weiteren unstrittigen Feststellungen - einige stille Gesellschafter ihre Bareinlagen außerhalb der Neunmonatsfrist des UmgrStG geleistet hätten. Da damit aber nach Ansicht der GBP eine zwingende Voraussetzung für die Anwendung des UmgrStG fehle, liege eine Betriebsveräußerung gemäß § 24 Abs. 7 EStG 1988 vor, im Rahmen derer es zur Realisierung der stillen Reserven und des Firmenwerts zu kommen habe. Von der GBP wurden in der Folge zum einen für das Jahr 2002 ein Veräußerungsgewinn ermittelt und zum anderen die entsprechenden Auswirkungen auf die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen für die Jahre 2002 bis 2010 dargestellt.

Am 2. April 2012 erließ das FA unter Verweis auf diesen Prüfungsbericht für das Jahr 2002 im wiederaufgenommenen Verfahren bzw. für die übrigen Jahre 2003 bis 2010 in Ersetzung von vorläufigen Bescheiden die endgültigen Körperschaftsteuerbescheide.

Gegen diese Bescheide für die Jahre 2002 bis 2010 erhob die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter fristgerecht mit dem Schriftsatz vom 11. Mai 2012 eine Berufung, die vom FA ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem damals noch zuständigen Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt wurde.

Für die Erledigung dieser nunmehr als Beschwerde iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu behandelnden Berufung ist gemäß § 323 Abs. 38 BAO das Bundesfinanzgericht zuständig.

Gleichfalls geprüft wurde von der GBP auch die schon erwähnte Mitunternehmerschaft, wobei unter Bezugnahme auf die Außenprüfung der Bf. und aufgrund weiterer Feststellungen bei der Mitunternehmerschaft vom FA ebenfalls am 2. April 2012 (bzw. in weiterer Folge zudem am 24. März 2021) hinsichtlich der Jahre 2002 bis 2006 im wiederaufgenommenen Verfahren neue Feststellungsbescheide erlassen wurden.

Zuletzt ist noch zu erwähnen, dass die Bf. mit Hauptversammlungsbeschluss vom 8. Juni 2021 wiederum in eine GmbH umgewandelt wurde.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde zudem nach Anberaumung der beantragten mündlichen Verhandlung für 29. August 2024 von der Bf. bzw. ihrem steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 19. August 2024 dieser Antrag zurückgenommen und dementsprechend die Abberaumung der mündlichen Verhandlung verfügt.

Sachverhalt:

In einem Schreiben vom 23. Dezember 2002 teilte die Bf. dem FA mit, dass mit Wirkung zum 1. April 2002 siebzehn atypisch stille Gesellschafter mit der Bf. einen Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG vollzogen hätten. Neben der Übermittlung einer Zusammenschlussbilanz zum 1. April 2002 (mit einem ausgewiesenen negativen Eigenkapital der Bf.) und von siebzehn Kopien von Zeichnungsscheinen samt den Zusammenschlussverträgen wurden von der Bf. in einer gesonderten Beilage die atypisch stillen Gesellschafter sowie deren Einlagen bzw. die zugrundeliegenden Vertragsdaten wie folgt angegeben:

[...]

In einem Schreiben vom 30. Dezember 2002 brachte die Bf. beim FA eine „Ergänzungsanzeige“ iSd § 23 Abs. 1 UmgrStG ein und verwies darauf, dass mit Wirkung zum 1. April 2002 zusätzlich auch ***Gesellschafter Name4*** mit einer Einlage von 15.000 Euro aufgrund des am 20. Dezember 2002 abgeschlossenen Vertrags einen Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG vollzogen hätte.

In einem Schreiben vom 27. März 2003 zeigte die Bf. dem FA an, dass neben der schon dem FA gemeldeten Tranche 1 laut der beiliegenden Zusammenschlussbilanz zum 1. Juli 2002 mit Wirkung zu diesem Stichtag auch folgende stille Gesellschafter einen Zusammenschluss mit der Bf. gemäß Art. IV UmgrStG vollzogen hätten (Tranche 2):

[...]

Zuletzt brachte die Bf. noch in einem Schreiben vom 27. Mai 2003 vor, dass mit Wirkung zum 1. September 2002, mithin in einer Tranche 3, auch ***Gesellschafter Name3*** mit einer Einlage in Höhe von 100.000 Euro aufgrund eines am 12. Mai 2003 abgeschlossenen Vertrags mit der Bf. einen Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG vollzogen hätte. Auch diesbezüglich übermittelte die Bf. eine entsprechende Zusammenschlussbilanz zu diesem Stichtag.

Abgesehen von diesen hinsichtlich des maßgeblichen Zusammenschlussstichtags das Wirtschaftsjahr 2002 betreffenden Vorgängen zeigte die Bf. dem FA in einem zusätzlichen Schreiben vom 27. Oktober 2003 an, dass in einer Tranche 4 mit Wirkung zum 1. Februar 2003

die ***Gesellschaft*** mit einer Gesamteinlage in Höhe von 400.000 Euro mit der bestehenden Mitunternehmerschaft einen Zusammenschluss vollzogen habe. Auch diesbezüglich übermittelte die Bf. die entsprechende Zusammenschlussbilanz sowie den Zusammenschlussvertrag.

In den von der Bf. dem FA übermittelten „Zeichnungsscheinen“ stellte der Unterzeichnende jeweils das Anbot, eine atypisch stille Beteiligung an der Bf. entsprechend dem Vertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft (Gesellschaftsvertrag) im jeweiligen Betrag zu zeichnen. Der Unterzeichnende verpflichtete sich dabei, nach Annahme dieses Zeichnungsscheines durch die Bf., die gezeichnete Gesellschaftseinlage (in einigen Fällen zuzüglich eines Agios) innerhalb von sieben Tagen nach Erhalt des unterzeichneten Gesellschaftsvertrags auf das Konto der Bf. einzuzahlen.

Gleichfalls übermittelt wurde der jeweilige Gesellschaftsvertrag. Darin wurde im Rahmen des Punkts „Beteiligung an Gewinn und Verlust“ insbesondere festgelegt, dass der Gesamtwert des Unternehmens der Geschäftsherrin zum Zeitpunkt des Zusammenschlusses einvernehmlich 11.998.000 Euro (Tranche 1 bis 3) bzw. 7.672.000 Euro (Tranche 4) beträgt.

Hinsichtlich der Ergebnisverteilung ist diesen Zusammenschlussverträgen im Wesentlichen zu entnehmen, dass Verluste unabhängig von der Kapitalbasis vorrangig den neu eintretenden stillen Gesellschaftern in der Reihenfolge ihres Eintrittes zugewiesen wurden und der stille Gesellschafter an Verlusten nur insoweit teilnahm, als diese maximal 220 % der gezeichneten stillen Gesellschaftereinlage erreichten. Laut dem mit der ***Gesellschaft*** abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag vom 27. Oktober 2003 (Tranche 4) wurde die maximale Verlustzuweisung mit 250 % festgesetzt. Im Rahmen einer schriftlichen Änderung sämtlicher Gesellschaftsverträge wurde zudem im Jahre 2004 vereinbart, dass die stillen Gesellschafter an Verlusten nur insoweit teilnahmen, als diese für das Geschäftsjahr 2002 (Tranchen 1 bis 3) bzw. 2003 (Tranche 4) maximal 220 % (Tranchen 1 bis 3) bzw. maximal 250 % (Tranche 4) und für das Geschäftsjahr 2004 (Ende per 30. September 2004) zusätzlich maximal 50 % (Tranchen 1 bis 3) bzw. maximal 100 % (Tranche 4) der jeweils gezeichneten stillen Gesellschaftseinlage erreichten.

Was die Einzahlung der jeweiligen Gesellschaftseinlage anbelangt, ist nach den von der Bf. auch nicht bestrittenen Feststellungen der GBP von folgenden Umständen auszugehen:

Tranche 1 (Zusammenschluss per 1. April 2002 mit Gesellschaftseinlagen von insgesamt 462.000 Euro):

Zum einen bezahlte der Gesellschafter ***Gesellschafter Name1*** seine Gesellschaftseinlage von 60.000 Euro (zuzüglich 1.800 Euro Agio) laut Vertrag vom 14. November 2002 (erst) am 24. März 2003 („Anzahlung“ in Höhe von 25.000 Euro) sowie am 13. Mai 2003 („Restbetrag“ von 36.800 Euro) und zum anderen entrichtete der Gesellschafter ***Gesellschafter Name2*** seine Einlage von 10.000 Euro laut dem Gesellschaftsvertrag vom 19. Dezember

2002 (erst) am 3. März 2003 an die Bf. Die übrigen Gesellschafter der Tranche 1 bezahlten demgegenüber ihre Bareinlagen unstrittig jeweils unmittelbar nach Abschluss des Gesellschaftsvertrags im November bzw. Dezember 2002.

Tranchen 2 und 3 (Zusammenschlüsse per 1. Juli bzw. 1. September 2002 mit Einlagen von insgesamt 145.000 Euro):

Diese Gesellschaftseinlagen wurden unstrittig fristgerecht innerhalb der von der GBP als maßgeblich erachteten Neunmonatsfrist des UmgrStG an die Bf. im Februar, März bzw. Mai 2003 entrichtet.

Tranche 4 (Zusammenschluss per 1. Februar 2003 mit einer Gesellschaftseinlage von 400.000 Euro):

Die ***Gesellschaft*** entrichtete ihre Einlage in zwei Teilbeträgen zu je 200.000 Euro (erst) am 26. November bzw. am 18. Dezember 2003.

Die Bf. reichte für sämtliche beschwerdegegenständlichen Jahre 2002 bis 2010 jeweils beim FA Körperschaftsteuererklärungen samt Bilanzen bzw. Jahresabschlussberichte ein, erklärte dabei die nachfolgenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb und wurde vom FA dementsprechend auch veranlagt:

2002: -2.174.837,56 Euro (Körperschaftsteuerbescheid vom 27. August 2004)
 2003: -1.565.538,82 Euro (vorläufiger Körperschaftsteuerbescheid vom 16. März 2006)
 2004: -911.276,86 Euro (vorläufiger Körperschaftsteuerbescheid vom 16. März 2006)
 2005: 5.035.186,16 Euro (vorläufiger Körperschaftsteuerbescheid vom 16. März 2006)
 2006: 1.038.674,86 Euro (vorläufiger Körperschaftsteuerbescheid vom 4. Dezember 2007)
 2007: 2.340.305,86 Euro (vorläufiger Körperschaftsteuerbescheid vom 7. April 2009)
 2008: 1.735.355,30 Euro (vorläufiger Körperschaftsteuerbescheid vom 15. März 2010)
 2009: 595.182,68 Euro (vorläufiger Körperschaftsteuerbescheid vom 1. Juli 2010)
 2010: 1.770.362,09 Euro (vorläufiger Körperschaftsteuerbescheid vom 9. Jänner 2012)

Den Bilanzen ist in diesem Zusammenhang zu entnehmen, dass den stillen Gesellschaftern in den Jahren 2002 bis 2004 entsprechende Verlustanteile zugewiesen wurden und diese Verluste vom Betriebsergebnis der Bf. in Abzug gebracht wurden.

In den Feststellungserklärungen der Mitunternehmerschaft wurden für die Jahre 2002 bis 2004 jeweils negative Ergebnisse wie folgt erklärt:

2002: -597.000 Euro bzw. -1.313.400 Euro laut Berufung vom 29. April 2004 (Differenz mithin 716.400 Euro) und Zuweisung dieses Verlusts an die Gesellschafter der Tranchen 1 bis 3 (Bescheid vom 20. April 2004 bzw. stattgebende Berufungsvorentscheidung vom 14. Mai 2005)
 2003: -1.000.000 Euro und Zuweisung dieses Verlusts an den Gesellschafter der Tranche 4 (Bescheid vom 19. Jänner 2005)
 2004: -698.500 Euro und Zuweisung dieses Verlusts an sämtliche Gesellschafter der Tranchen 1 bis 4 (Bescheid vom 12. Juli 2005)

Für die Jahre 2005 und 2006 reichte die Mitunternehmerschaft Nullerklärungen ein und wurde auch dementsprechend veranlagt (vgl. Bescheide vom 14. April 2006 bzw. 31. Jänner 2008). In Bezug auf die Jahre ab 2007 gab die Mitunternehmerschaft gleichfalls Nullerklärungen ab, wobei die entsprechenden Feststellungsbescheide aber erst im Jahre 2021 unter Verweis auf die Prüfungsberichte betreffend die Mitunternehmerschaft sowie die Bf. erlassen wurden.

Rechtsansicht der GBP laut Prüfungsbericht:

Unter dem Titel „Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen 2002 bis 2010“ heißt es, dass die Einkünfte der Mitunternehmerschaft sowie deren Verteilung auf die einzelnen Gesellschafter abweichend von der Ergebnisermittlung laut Gesellschaftsvertrag erklärt worden seien und das FA diesen Erklärungen gefolgt sei. Die Bf. als Geschäftsherrin sei weder in die Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften aufgenommen, noch sei sie vom FA bislang bei der Bescheiderstellung gemäß § 188 BAO als Gesellschafterin berücksichtigt worden. Von der Bf. sei vielmehr auch nach der Einbringung des gesamten Betriebs in die „UB AG & Mitgesellschafter“ ein von ihr unmittelbar erzielter Betriebsergebnis erklärt worden. Ausschließlich die den stillen Gesellschaftern zugewiesenen Verluste seien gemäß § 188 BAO als Einkünfte von Personengesellschaften festgestellt und verteilt worden. Diese an die Gesellschafter zugewiesenen Verluste seien vom in der Bf. ermittelten Betriebsergebnis rechnerisch in Abzug gebracht worden, während die Differenz von der Bf. außerhalb des Feststellungsverfahrens als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt worden sei. Diese laut Erklärung vorgenommene und veranlagte Verteilung der ermittelten Einkünfte finde in den einzelnen Gesellschaftsverträgen keine Deckung. Demzufolge sei eine Neuberechnung der festzustellenden Einkünfte unter Berücksichtigung der gesellschaftsvertraglichen Grundlagen, der Bf. als Gesellschafterin der Mitunternehmerschaft sowie unter Heranziehung der weiteren Feststellungen bei der Bf. sowie der ebenfalls geprüften Mitunternehmerschaft durchzuführen. In diesem Zusammenhang werde auf die Beilagen A bis H des Prüfungsberichts verwiesen.

Unter dem Titel „Berichtigung Verlustvortrag 2002“ heißt es weiters, dass bei der unter der St.Nr. ***2*** erfassten Mitunternehmerschaft für das Jahr 2002 am 14. Mai 2005 eine stattgebende Berufungsvorentscheidung erlassen und darin die Verlustzuweisung an die stillen Gesellschafter um 716.400 Euro erhöht worden sei. Im gleichen Ausmaß sei demnach aber auch der Verlust der Bf. als Geschäftsherrin zu verringern. Steuerlich gesehen komme es bei der Bf. in diesem Jahr 2002 zu einer Ergebniserhöhung um diesen Betrag.

In Bezug auf die - in diesem Beschwerdeverfahren nach dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters der Bf. hauptsächlich strittige - „Aufdeckung stiller Reserven“ hielt die GBP vorerst fest, dass die Übertragung des Betriebs der Geschäftsherrin (= Bf.) auf die neu gegründete Mitunternehmerschaft unter Anwendung des Art. IV UmgrStG erfolgt sei. Die Anwendung des UmgrStG habe zur Folge, dass das übertragene Vermögen grundsätzlich zu steuerlichen Buchwerten übertragen werde. Damit unterbleibe beim Übertragenden die Realisierung von

im Vermögen enthaltenen stillen Reserven. Der Übernehmende habe die steuerlichen Buchwerte des Übertragenden zwingend weiterzuführen. Eine im Zuge einer Umgründung bewirkte Vermögensübertragung könne mit ertragsteuerlicher Wirkung auf einen in der Vergangenheit liegenden Stichtag rückbezogen werden, wobei der Stichtag höchstens neun Monate vor der Anmeldung der Umgründung zur Eintragung in das Firmenbuch oder der Meldung der Umgründung beim FA liegen dürfe.

Gemäß § 23 Abs. 1 UmgrStG liege ein Zusammenschluss vor, wenn aufgrund eines Zusammenschlussvertrags (Gesellschaftsvertrags) und einer Zusammenschlussbilanz ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil mit positivem Verkehrswert tatsächlich übertragen werde und die übernehmende Personengesellschaft dem Übertragenden hiefür als Gegenleistung ausschließlich Gesellschaftsrechte gewähre. Erfülle der Zusammenschluss alle genannten Voraussetzungen, sei das UmgrStG zwingend anzuwenden. Ebenso wie für das begünstigte Vermögen sei Voraussetzung für die Anwendung des Art. IV UmgrStG, dass auch das nicht begünstigte Vermögen eines Zusammenschlusspartners tatsächlich übertragen werde. Da nach allgemeinem Steuerrecht die Einlage in eine Mitunternehmerschaft eine Einlagehandlung erfordere, müsse auch die im Zusammenschlussvertrag vereinbarte Geld- oder Sacheinlage unter ausdrücklichem Hinweis auf die Rz 1373 UmgrStR bis zum letzten Tag der Neunmonatsfrist erbracht werden. Erfolge demnach die Vermögensübertragung des nicht begünstigten Vermögens nicht innerhalb der Neunmonatsfrist, liege ein Zusammenschluss vor, der aber nicht unter Art. IV UmgrStG falle. Dies bedeute, dass in diesem Fall die Übertragung eines (Teil-)Betriebs auf gesellschaftsvertraglicher Basis vorliege, die zwingend die Realisierung der stillen Reserven und des Firmenwerts des übertragenen Betriebs zur Folge habe. Dabei sei gemäß § 24 Abs. 7 EStG 1988, soweit bei einer gesellschaftsvertraglichen Übertragung von (Teil-)Betrieben oder von Mitunternehmeranteilen das UmgrStG nicht zur Anwendung käme, der Veräußerungsgewinn auf den nach dem UmgrStG maßgeblichen Stichtag zu beziehen, sofern der Zusammenschluss innerhalb der Neunmonatsfrist bei der zuständigen Behörde angemeldet worden sei, bzw. sei andernfalls nach Rz 1506 UmgrStR der Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrags für die Veräußerungsgewinnbesteuerung maßgeblich.

Ausgehend von diesen rechtlichen Prämissen stellte die GBP sachverhaltsmäßig fest, dass die Zusammenschlussverträge jeweils rückwirkend abgeschlossen worden wären und die Leistung der vertraglich festgelegten Bareinlagen der atypisch stillen Gesellschafter ***Gesellschafter Name1*** in Höhe von 60.000 Euro, ***Gesellschafter Name2*** in Höhe von 10.000 Euro (jeweils Tranche 1) sowie der ***Gesellschaft*** in Höhe von 400.000 Euro (Tranche 4) nachweislich außerhalb dieser Neunmonatsfrist erfolgt sei.

Damit fehle im Sinne der obigen Ausführungen aber eine zwingende Voraussetzung für die Anwendung des UmgrStG und könne die Übertragung des Betriebs der Geschäftsherrin in die Mitunternehmerschaft steuerlich nicht zu Buchwerten erfolgen. Es liege vielmehr eine Betriebsveräußerung nach der genannten Bestimmung des § 24 Abs. 7 EStG 1988 zum

vertraglich vereinbarten Zusammenschlussstichtag vor, im Rahmen derer es zur Realisierung der stillen Reserven und des Firmenwerts zu kommen habe. Dabei sei als Veräußerungspreis der in den Zusammenschlussverträgen der Tranchen 1 bis 3 festgelegte Verkehrswert des Betriebs heranzuziehen (entspreche dem gemeinen Wert des hingegebenen Betriebs gemäß § 6 Z 14a EStG 1988).

Da laut den vorliegenden Zusammenschluss- bzw. Gesellschaftsverträgen der gemeine Wert des hingegebenen Betriebs per 1. April 2002 11.998.000 Euro und das steuerliche (negative) Eigenkapital laut der Zusammenschlussbilanz per 1. April 2002 -1.429.459 Euro betrage, seien die aufgedeckten stillen Reserven bzw. sei der Veräußerungsgewinn mit 10.568.541 Euro zu beziffern. Diese aufgedeckten stillen Reserven stellten zum einen den Veräußerungserlös der Bf. dar und seien andererseits als Firmenwert im Sonderbetriebsvermögen der Geschäftsherrin in der Mitunternehmerschaft zu aktivieren.

Weil im die ***Gesellschaft*** betreffenden Vertrag vom 23. Oktober 2003 (Tranche 4) der gemeine Wert des Betriebs abweichend zu den anderen Verträgen mit 7.672.000 Euro vereinbart und das steuerliche (positive) Eigenkapital laut der Zusammenschlussbilanz per 1. Februar 2003 1.645.104 Euro betragen habe, sei in diesem Wirtschaftsjahr 2002/03 eine Teilwertabschreibung auf den zwischenzeitlich gesunkenen Verkehrswert vorzunehmen.

Die steuerlichen Auswirkungen aufgrund dieser „Aufdeckung stiller Reserven“ wurden von der GBP wie folgt beziffert:

2002: Ergebniserhöhung von 10.216.256,30 Euro (Firmenwert per 1. April 2002 von 10.568.541 Euro abzüglich Halbjahres-AfA 2002 von 352.284,70 Euro)

2003: Ergebnisminderung von -4.404.235,37 Euro (10.216.256,30 Euro abzüglich Firmenwert per 1. Februar 2003 von -6.242.541 Euro zuzüglich Jahres-AfA 2003 vom Teilwert in Höhe von 430.520,07 Euro)

2004 und Folgejahre: Ergebnisminderungen von -430.520,07 Euro (jeweils Jahres-AfA)

Angefochtene Körperschaftsteuerbescheide vom 2. April 2012:

2002:

Die GBP ging vom steuerlichen Gesamtverlust der Bf. und der Mitunternehmerschaft laut Körperschaftsteuerbescheid vom 27. August 2004 bzw. der oben erwähnten stattgebenden Berufungsvorentscheidung vom 14. Mai 2005 in Höhe von -3.488.237,56 Euro aus und zog hievon den Betrag von 716.400 Euro („Berichtigung Verlustvortrag 2002“) ab (Gesamtbetrag von -2.771.837,56 Euro). In der Folge bezeichnete sie als Gründungszeitpunkt der atypisch stillen Gesellschaft den 1. Juli 2002 (Tranche 2) und führte eine lineare Verteilung dieses Gesamtbetrags wie folgt durch: -1.837.738,46 Euro auf den Zeitraum vor Gründung der Gesellschaft bzw. Restbetrag von -934.099,10 Euro auf den Zeitraum ab Gründung der atypisch stillen Gesellschaft per 1. Juli 2002 bis Bilanzstichtag per 30. September 2002 (Zuweisung der Verluste an die Gesellschafter der Tranchen 2 und 3 mit jeweils 220 % der Einlagen in Höhe von

-319.000 Euro sowie Zuweisung des restlichen Verlusts von -615.099,10 Euro an die Bf. als Geschäftsherrin der Mitunternehmerschaft). Zu diesem der Bf. zuzurechnenden Betrag von insgesamt -2.452.837,56 Euro wurden in der Folge die aufgedeckten stillen Reserven in Höhe von 10.216.256,30 Euro hinzugezählt.

Einkünfte der Bf. aus Gewerbebetrieb: 7.763.418,74 Euro

(Anmerkung: im Feststellungsbescheid der Mitunternehmerschaft vom 2. April 2012 bzw. vom 24. März 2021 wurden deren Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -1.286.383,80 Euro festgesetzt und davon der Bf. ein Betrag von -615.099,10 sowie Sonderbetriebsausgaben von - 352.284,70 Euro, insgesamt somit -967.383,80 Euro zugeteilt)

2003:

Ausgehend vom bisherigen bescheidmäßig festgestellten Gesamtverlust der Bf.

(- 1.565.538,82 Euro) bzw. der Mitunternehmerschaft (-1.000.000 Euro) in Höhe von

- 2.565.538,82 Euro sowie der Zuweisung eines Ergebnisanteils von -994.400 Euro an die

atypisch stillen Gesellschafter der Tranche 1 (wiederum jeweils 220 % der Einlagen) wurden

der Bf. der Differenzbetrag in Höhe von -1.571.138,82 Euro zugeteilt und zudem die

steuerlichen Auswirkungen aus der Aufdeckung der stillen Reserven für dieses Jahr in Höhe von -4.404.235,37 Euro berücksichtigt.

Einkünfte der Bf. aus Gewerbebetrieb: -5.975.374,19 Euro

(Anmerkung: im Feststellungsbescheid der Mitunternehmerschaft vom 2. April 2012 bzw. vom 24. März 2021 wurden deren Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -6.969.774,19 Euro festgesetzt und davon der Bf. ein Betrag in Höhe von -1.571.138,82 sowie Sonderbetriebsausgaben in Höhe von -4.404.235,37 Euro, insgesamt somit -5.975.374,19 Euro zugeteilt)

2004:

Der bisherige bescheidmäßig festgestellte Gesamtverlust der Bf. (-911.276,86 Euro) sowie der

Mitunternehmerschaft (-698.500 Euro) in Höhe von insgesamt -1.609.776,86 Euro wurde zur

Gänze sämtlichen atypisch stillen Gesellschaftern der Tranchen 1 bis 4 linear zugeteilt, weshalb

bei der Bf. letztlich nur die Jahres-AfA im Zusammenhang mit den aufgedeckten stillen

Reserven schlagend wurde.

Einkünfte der Bf. aus Gewerbebetrieb: -430.520,07 Euro

(Anmerkung: im Feststellungsbescheid der Mitunternehmerschaft vom 2. April 2012 wurden deren Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -2.040.296,93 Euro festgesetzt und davon der Bf. keine Einkünfte, aber Sonderbetriebsausgaben in Höhe von -430.520,07 Euro zugeteilt)

2005 bis 2010:

Für diese Jahre wurden bei der Bf. die bisherigen bescheidmäßig festgesetzten (positiven)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb herangezogen und diese jeweils unter Abzug der Jahres-AfA in

Höhe von -430.520,07 Euro als Einkünfte aus der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft

bestimmt (vgl. etwa Feststellungsbescheid der Mitunternehmerschaft für das Jahr 2005 vom

2. April 2012, worin die Einkünfte der Mitunternehmerschaft mit 4.604.666,09 Euro bestimmt wurden und dieser Betrag zur Gänze der Bf. als Geschäftsherrin zugerechnet wurde).

Rechtsansicht der Bf. laut Berufung bzw. Beschwerde vom 11. Mai 2012:

Darin heißt es vorerst in Bezug auf die „Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen 2002 bis 2010“ sowie die „Berichtigung Verlustvortrag 2002“, dass beiden Feststellungen der GBP zu folgen sei. Betreffend die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen merkte die Bf. bzw. deren steuerlicher Vertreter an, dass die Art und Weise, wie die Einkünfte der Mitunternehmer in den Steuererklärungen 2002 bis 2010 erfasst worden seien, einer gängigen Darstellungsform entspreche und im Übrigen weder einen Einfluss auf das steuerliche Ergebnis noch auf das Steueraufkommen habe.

Was dagegen die „Aufdeckung stiller Reserven“ anbelangt, stellte sich der steuerliche Vertreter der Bf. im Wesentlichen auf folgenden Rechtsstandpunkt:

Unstrittig seien die einzelnen Zusammenschlüsse jeweils rechtzeitig, also innerhalb der neunmonatigen Rückwirkungsfrist und unter Beilegung jeweils einer Zusammenschlussbilanz beim zuständigen FA angezeigt worden. Von den insgesamt 24 atypisch stillen Gesellschaftern hätten 21 die vertraglich festgelegten Bareinlagen innerhalb dieser Rückwirkungsfrist und bloß 3 außerhalb geleistet. § 24 UmgrStG regle Einzelheiten zum Übertragungsvorgang, ohne das Erfordernis einer Leistung des nicht begünstigten Vermögens innerhalb der Rückwirkungsfrist ausdrücklich zu verankern. Demgegenüber gehe die Finanzverwaltung in den mangels Kundmachung im BGBl weder für die Abgabepflichtigen noch für den VwGH beachtlichen UmgrStR 2002 in der Rz 1373 davon aus, dass auch das nicht begünstigte Vermögen innerhalb der Rückwirkungsfrist geleistet werden müsse. Damit würde durch diese - zudem erst ab der Veranlagung des Jahres 2003 gültige - Rz 1373 eine Voraussetzung für die Anwendung des Art. IV UmgrStG postuliert, die im Gesetz selbst keine Deckung finde. Sei etwa bei der Anmeldung beim Firmenbuch bzw. bei der Meldung beim zuständigen FA die Neunmonatsfrist bereits verstrichen, so könne der gewählte Zusammenschlussstichtag nicht mehr maßgeblich sein. Nach der für diesen Fall vorgesehenen Sonderbestimmung des § 24 Abs. 1 in Verbindung mit § 13 Abs. 1 UmgrStG sei dadurch aber die Anwendbarkeit des Art. IV UmgrStG für den Zusammenschlussvorgang nicht ausgeschlossen. Es komme in einem solchen Fall demnach lediglich zu einer Verschiebung des Zusammenschlussstichtags auf den Tag der Anmeldung. Im gegenständlichen Fall seien die gesetzlichen Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der §§ 23 ff UmgrStG erfüllt. Für eine willkürliche Erweiterung dieses Anforderungskatalogs durch die Verwaltung fehle jede rechtliche Grundlage, weshalb sich eine daraus abgeleitete Realisierung stiller Reserven - wie den bekämpften Bescheiden zugrunde gelegt - als rechtswidrig erweise. Es sei auch nicht erkennbar, welchen tieferen Sinn eine Regelung haben sollte, die die Leistung einer Einlage innerhalb der Rückwirkungsfrist vorsehe. Denke man die Konsequenzen der Argumentation der Finanzverwaltung und damit der GBP durch, zeige sich

im Gegenteil sehr deutlich, dass die Fiktion eines Verkaufs zu ebenso unsinnigen wie unerwünschten Ergebnissen führe. Nicht nur, dass ein Veräußerungsvorgang nicht im Ansatz dem Willen der beteiligten Parteien entspreche, führe ein Abstellen auf die Zahlung der Einlage dazu, dass diejenigen, die vor dem Ablauf der Frist überweisen, keinerlei Einfluss auf den (steuerlichen) Charakter der Gesamttransaktion haben, ja nicht einmal davon Kenntnis erlangen müssen. Auch seitens der Geschäftsherrin als Vertragspartnerin bei einem solchen Zusammenschluss fehle es an jeder ernsthaften Möglichkeit, die gewillkürten von der Finanzverwaltung behaupteten Rechtsfolgen einer „verspäteten“ Zahlung abzuwenden, da auch eine Rücküberweisung von nach Ablauf der Frist erfolgten Zahlungen keine Gewähr darstelle, dass dadurch ein Veräußerungsvorgang nicht verwirklicht sei. Ob die daraus resultierende Rechtsunsicherheiten bis hin zur Möglichkeit, die gravierenden Folgen einer „verspäteten“ Zahlung absichtlich herbeizuführen oder zumindest anzudrohen, tatsächlich dem Willen des Gesetzgebers entsprechen, erscheine deshalb mehr als fraglich.

Gehe man demgegenüber davon aus, dass die Ansicht der GBP rechtskonform sei, wonach eine „fristgerechte“ Zahlung der Gesellschaftereinlage ebenfalls eine zwingende Anforderung an begünstigte Zusammenschlussvorgänge darstelle, dürfe eine Aufdeckung stiller Reserven nur anteilig für die zu spät erfolgten Vermögensübertragungen erfolgen. Dies sei schon deshalb zu bejahen, da, habe eine Geschäftsherrin mehrere stille Gesellschafter, auch mehrere stille Gesellschaften bestehen würden. Bei einer Anlagegesellschaft, die sich an ein Publikum wende, könne eine Organisationsform vorliegen, die sich als mehrgliedrige stille Gesellschaft darstelle. Ob die stillen Gesellschafter untereinander in einer GesbR zusammengeschlossen seien, hänge vom Vertragsinhalt ab, ändere aber nichts an der Mehrgliedrigkeit der stillen Beteiligung mit der Geschäftsherrin. Im gegenständlichen Fall hätten sich in der Tranche 1 insgesamt 18 Vertragspartner zu einer Mitunternehmerschaft zusammengeschlossen, wovon 16 auch innerhalb der von der GBP geforderten Frist ihr Vermögen übertragen hätten. Folge man der Logik der Rz 1373 UmgrStR, so sei damit ein Zusammenschluss unter Anwendung von Art. IV UmgrStG rückwirkend zu diesem Zusammenschlussstichtag (1. April 2002) erfolgt. Mit Zahlung nach Ablauf der neunmonatigen Frist seien ***Gesellschafter Name1*** und ***Gesellschafter Name2*** zur Mitunternehmerschaft hinzugetreten. Dadurch komme es aber nicht - wie die GBP vermeine - zu einer vollständigen Realisierung der stillen Reserven, sondern lediglich quotal entsprechend des Anteils der neu hinzutretenden Gesellschafter an der Mitunternehmerschaft zu einer anteiligen Realisierung des Firmenwerts. Bei den Transaktionen der Tranche 1, die - zumindest nach Auffassung der GBP - außerhalb des Art. IV UmgrStG stattgefunden hätten, hätten diese hinzutretenden Gesellschafter insgesamt 70.000 Euro aufgewandt. Der gemeine Wert im Sinne eines Verkehrswerts der im Kaufwege erworbenen Anteile betrage daher 70.000 Euro.

Zuletzt sei noch auf den Umstand zu verweisen, dass selbst bei Ansatz eines Firmenwerts in Höhe von 10.568.541 Euro sich die Frage stelle, wie dieser Firmenwert abzuschreiben sei. Die GBP habe zwar korrekter Weise unter Hinweis auf den im Zusammenschlussvertrag vom

27. Oktober 2003 (Tranche 4) festgehaltenen Unternehmenswert eine Teilwertabschreibung in der Höhe von 4.404.235,37 Euro vorgenommen, in weiterer Folge aber nicht beachtet, dass die Bf. im September 2004 insolvent geworden sei. Zum Bilanzstichtag 30. September 2004 sei nun aufgrund des Umstands, dass die kreditgebenden Banken eine weitere Finanzierung der Bf. abgelehnt hätten, der Fortbestand des Unternehmens der Bf. völlig ungewiss gewesen, weshalb zu diesem Bilanzstichtag jeglicher Firmenwert im Wege einer Teilwertabschreibung auf Null Euro abzuschreiben sei.

Rechtsgrundlagen:

Ausgehend vom oben geschilderten Sachverhalt sind im Hinblick auf die in diesem Verfahren hauptsächliche Streitfrage, ob im Jahre 2002 ein missglückter Zusammenschluss nach dem Art. IV UmgrStG vorlag und ob aus diesem Grund sämtliche stille Reserven der Bf. aufgedeckt werden mussten, die maßgeblichen Rechtsgrundlagen dieses Art. IV UmgrStG (idF für die beschwerdegegenständlichen Jahre) wie folgt anzugeben:

§ 23 UmgrStG (idF BGBl. Nr. 797/1996)

(1) Ein Zusammenschluss im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt vor, wenn Vermögen (Abs. 2) ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten auf Grundlage eines Zusammenschlussvertrages (Gesellschaftsvertrages) einer Personengesellschaft tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das übertragene Vermögen am Zusammenschlussstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages, einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Übertragende hat den positiven Verkehrswert im Zweifel durch das Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

(2) Zum Vermögen zählen nur Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile im Sinne des § 12 Abs. 2.

(3) Personengesellschaften sind Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind.

(4) Auf Zusammenschlüsse sind die §§ 24 bis 26 anzuwenden.

(Anmerkung: Zum einen erfolgte mit BGBl. I Nr. 71/2003 insoweit eine Änderung, als in Abs. 1 erster Satz in die Wortfolge „auf Grundlage eines Zusammenschlussvertrages“ vor dem Wort „Zusammenschlussvertrages“ das Wort „schriftlichen“ eingefügt wurde. Zum anderen erfolgte mit BGBl. I Nr. 161/2005 eine (bis dato geltende) Änderung, als nach der soeben dargestellten Wortfolge die Wörter „und einer Zusammenschlussbilanz“ eingefügt wurden. Zudem wurden in Abs. 1 zweiter Satz vor der Wortfolge „einen positiven Verkehrswert besitzt“ die Wörter „für sich allein“ eingefügt sowie der Abs. 1 dritter Satz sprachlich neu gefasst wie folgt: „Der Übertragende hat im Zweifel die Höhe des positiven Verkehrswertes durch ein begründetes Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.“)

§ 24 UmgrStG (idF BGBl. Nr. 797/1996)

(1) Hinsichtlich des Zusammenschlussstichtages, der Behandlung des Übertragenden und der

zum Zwecke der Darstellung des Vermögens erstellten Zusammenschlussbilanz sind die §§ 13 bis 15 sowie § 16 Abs. 1 und 5 anzuwenden. Für den Fall der Übertragung von ausländischen Betrieben, Teilbetrieben und Anteilen an ausländischen Mitunternehmerschaften in Personengesellschaften ist § 16 Abs. 3 anzuwenden. § 13 Abs. 1 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass sich die Firmenbuchzuständigkeit auf die Sachgründung einer einzutragenden Personengesellschaft und auf den Eintritt neuer Gesellschafter in eingetragene Personengesellschaften bezieht und dass an die Stelle des gemäß § 58 der Bundesabgabenordnung zuständigen Finanzamtes die Meldung bei dem gemäß § 54 der Bundesabgabenordnung zuständigen Finanzamt tritt.

(2) Die Buchwertfortführung ist in Anwendung des § 16 Abs. 1 nur zulässig, wenn für die weitere Gewinnermittlung Vorsorge getroffen wird, dass es bei den am Zusammenschluss beteiligten Steuerpflichtigen durch den Vorgang der Übertragung zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt. Ist nach dem vorstehenden Satz keine Buchwertfortführung zulässig, ist der Teilwert der Wirtschaftsgüter einschließlich selbstgeschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter anzusetzen.

Die in § 24 genannte Bestimmung des § 13 UmgrStG (idF BGBl. Nr. 797/1996) lautet wie folgt („Einbringungsstichtag“):

(1) Einbringungsstichtag ist der Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll. Der Stichtag kann auch auf einen Zeitpunkt vor Unterfertigung des Einbringungsvertrages rückbezogen werden, wenn innerhalb der in § 202 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches genannten Frist nach Ablauf des Einbringungsstichtages

- die Anmeldung der Einbringung im Wege der Sachgründung bzw. einer Kapitalerhöhung zur Eintragung in das Firmenbuch und
- in den übrigen Fällen die Meldung der Einbringung bei dem gemäß § 58 der Bundesabgabenordnung für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt erfolgt.

Erfolgt die Anmeldung oder Meldung nach Ablauf der genannten Frist, gilt als Einbringungsstichtag der Tag des Einlangens.

(2) Einbringungsstichtag kann auch ein Tag sein, an dem das Vermögen dem Einbringenden noch nicht zuzurechnen war, wenn das Vermögen im Erbwege erworben wurde und eine Buchwerteinbringung (§§ 16 und 17) erfolgt.

(Anmerkung: Bei dieser in § 202 Abs. 2 des vormaligen Handelsgesetzbuches genannten „Frist“ handelt es sich um die „Neunmonatsfrist“).

Zum anderen lautet § 13 UmgrStG mit Wirkung ab 21. August 2003, BGBl. Nr. 71/2003, wie folgt:

(1) Einbringungsstichtag ist der Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll. Der Stichtag kann auch auf einen Zeitpunkt vor Unterfertigung des Einbringungsvertrages rückbezogen werden. In jedem Fall ist innerhalb einer Frist von neun Monaten nach Ablauf des Einbringungsstichtages (§ 108 der Bundesabgabenordnung)

- die Anmeldung der Einbringung im Wege der Sachgründung bzw. einer Kapitalerhöhung zur Eintragung in das Firmenbuch und
- in den übrigen Fällen die Meldung der Einbringung bei dem gemäß § 58 der Bundesabgabenordnung für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt vorzunehmen. Erfolgt die Anmeldung oder Meldung nach Ablauf der genannten Frist, gilt als Einbringungsstichtag der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, wenn dies innerhalb einer Frist von neun Monaten nach Ablauf des Ersatzstichtages (§ 108 BAO) dem gemäß § 58 der Bundesabgabenordnung für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt gemeldet wird und die in § 12 Abs. 1 genannten Voraussetzungen auf den Ersatzstichtag vorliegen.

(2) Einbringungsstichtag kann nur ein Tag sein, zu dem das einzubringende Vermögen dem Einbringenden zuzurechnen war. Im Falle der Einbringung durch eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, gelten für die Frage der Zurechnung auch die Mitunternehmer als Einbringende. Erfolgt eine Einbringung auf einen Stichtag, zu dem das einzubringende Vermögen dem Einbringenden nicht zuzurechnen war, gilt als Einbringungsstichtag der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, wenn dies innerhalb einer Frist von neun Monaten nach Ablauf des Ersatzstichtages (§ 108 BAO) dem gemäß § 58 der Bundesabgabenordnung für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt gemeldet wird und die in § 12 Abs. 1 genannten Voraussetzungen auf den Ersatzstichtag vorliegen. Die vorstehenden Sätze kommen nicht zur Anwendung, wenn das Vermögen im Erbwege erworben wurde und eine Buchwerteinbringung (§§ 16 und 17) erfolgt.)

Die gleichfalls in § 24 UmgrStG genannte Bestimmung des § 14 UmgrStG lautet idF BGBl. I Nr. 28/1999 wie folgt („Der Einbringende“):

(1) Bei der Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben endet für das eingebrachte Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit dem Einbringungsstichtag. Dabei ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Das gilt auch für einzubringende Kapitalanteile. Bei einzubringenden internationalen Schachtelbeteiligungen kommt die zeitliche Beschränkung des § 10 Abs. 2 Z 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nicht zur Anwendung.

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

Die ebenfalls in § 24 UmgrStG genannte Bestimmung des § 15 UmgrStG lautet idF BGBl. I Nr. 28/1999 wie folgt („Einbringungsbilanz“):

Bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und zu einem Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteilen ist zum Einbringungsstichtag eine Einbringungsbilanz aufzustellen, in der das einzubringende Vermögen nach Maßgabe des § 16 und das sich daraus ergebende Einbringungskapital darzustellen ist.

Die zuletzt in § 24 UmgrStG genannte Bestimmung des § 16 Abs. 1 und 5 UmgrStG lautet idF BGBl. Nr. 797/1996 wie folgt („Bewertung von Betriebsvermögen“):

(1) Der Einbringende hat das in § 15 genannte Vermögen in der Einbringungsbilanz und einzubringende Kapitalanteile im Einbringungsvertrag mit den in § 14 Abs. 1 genannten Werten anzusetzen (Buchwerteinbringung).

(5) Abweichend von § 14 Abs. 2 kann bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen das nach § 14 Abs. 1 anzusetzende Vermögen, sofern die Voraussetzungen des § 12 gewahrt bleiben, in folgender Weise verändert werden:

1. Entnahmen und Einlagen, die in der Zeit zwischen dem Einbringungstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden, können an Stelle der Erfassung als Verrechnungsforderung oder -verbindlichkeit gegenüber der übernehmenden Körperschaft zurückbezogen werden. Diese Vorgänge gelten als mit Ablauf des Einbringungstichtages getätigt, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Passivpost für Entnahmen oder einer Aktivpost für Einlagen berücksichtigt werden.

Die in Z 1 genannte Passivpost kann den Gesamtbetrag der getätigten Entnahmen insoweit übersteigen, als nach Abzug dieser Passivpost ein positiver Verkehrswert verbleibt. In diesem Fall gilt der übersteigende Teil, soweit er zusammen mit den getätigten Entnahmen 75 % des positiven Verkehrswertes des Vermögens am Einbringungstichtag nicht übersteigt, als mit Ablauf des Einbringungstichtages entnommen.

3. Bis zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages vorhandene Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Verbindlichkeiten können zurückbehalten werden. Das Zurückbehalten gilt durch die Nichtaufnahme in die Einbringungsbilanz als eine mit Ablauf des Einbringungstichtages getätigte Entnahme beziehungsweise Einlage, sofern der Vorgang nicht unter Z 4 fällt.

4. Wirtschaftsgüter können im verbleibenden Betrieb des Einbringenden zurückbehalten oder aus demselben zugeführt werden. Diese Vorgänge gelten durch die Nichtaufnahme bzw. Einbeziehung in die Einbringungsbilanz als mit Ablauf des Einbringungstichtages getätigt.

5. Gewinnausschüttungen einbringender Körperschaften, Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 und die Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 des Einkommensteuergesetzes 1988 in dem in Z 1 genannten Zeitraum können auf das einzubringende Vermögen bezogen werden.

§ 24 Abs. 1 EStG 1988 idF für die beschwerdegegenständlichen Jahre bestimmt zudem, dass Veräußerungsgewinne Gewinne sind, die erzielt werden bei 1. der Veräußerung des ganzen Betriebs, eines Teilbetriebs bzw. eines Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist sowie 2. der Aufgabe des Betriebs bzw. des Teilbetriebs. In Abs. 7 leg.cit. heißt es weiters wie folgt: „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.“

Rechtliche Erwägungen des Bundesfinanzgerichts:

Nach der erwähnten gesetzlichen Grundlage des § 23 UmgrStG liegt ein Zusammenschluss im Sinne des UmgrStG dann vor, wenn aufgrund eines Zusammenschlussvertrags und einer Zusammenschlussbilanz ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil mit positivem Verkehrswert („begünstigtes Vermögen“) tatsächlich übertragen wird und die übernehmende Personengesellschaft dem Übertragenden hierfür als Gegenleistung ausschließlich Gesellschaftsrechte gewährt. Unstrittig ist in diesem Zusammenhang, dass bei Vorliegen all dieser genannten Voraussetzungen das UmgrStG zwingend anzuwenden ist und demnach kein Anwendungswahlrecht besteht (vgl. hierzu bloß *Walter*, Umgründungssteuerrecht 2021, Rz 563f).

Nach gleichfalls unstrittiger Auffassung liegt ein solcher Zusammenschluss aber auch dann vor, wenn eine Körperschaft ihren Betrieb in eine Mitunternehmerschaft überträgt, die durch Hinzutritt einer Person, die etwa Bareinlagen („nicht begünstigtes Vermögen“) leistet und dadurch Mitunternehmer wird, entsteht. Dazu zählt insbesondere die Beteiligung von atypisch stillen Gesellschaftern am Vermögen einer GmbH bzw. einer AG (so etwa ausdrücklich *Sulz* in *Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen (17. Lfg, 2018) Einführung zu Art IV UmgrStG, Rz 6).

Die einhellige Lehre geht weiters davon aus, dass die Regelungen des Art. IV UmgrStG auch für sogenannte „Publikumsgesellschaften“ gelten, soweit sie den jeweiligen Gesellschaftern Mitunternehmerstellung vermitteln (vgl. *Mühlehner* in *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG-Kommentar Rz 30 zu § 23).

Fraglich ist im gegenständlichen Fall, ob ein Zusammenschluss im Sinne des Art. IV UmgrStG mit all seinen steuerrechtlichen Wirkungen vorliegt, obwohl nach dem oben festgestellten Sachverhalt unstrittig die beiden atypisch stillen Gesellschafter ***Gesellschafter Name1*** und ***Gesellschafter Name2*** (bzw. zusätzlich auch der alleinige Gesellschafter der Tranche 4) ihre Bareinlagen („nicht begünstigtes Vermögen“) außerhalb der umgründungssteuerrechtlichen Frist von neun Monaten an die Bf. überwiesen.

Die GBP stützt sich diesbezüglich nach allgemeinen Ausführungen zum Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG ausdrücklich auf die Rz 1373 UmgrStR 2002, worin es wie folgt heißt: *„Auch das nicht begünstigte Vermögen eines Zusammenschlusspartners muss tatsächlich übertragen werden. Da nach allgemeinem Steuerrecht die Einlage in eine Mitunternehmerschaft eine Einlagehandlung erfordert, muss auch die im Zusammenschlussvertrag vereinbarte Geld- oder Sacheinlage bis zum letzten Tag der Neunmonatsfrist tatsächlich erbracht werden. Stehen der geplanten rechtzeitigen Vermögensübertragung rechtliche bzw. behördliche Hindernisse*

entgegen, liegt keine Verletzung einer Anwendungsvoraussetzung des Art. IV UmgrStG vor, wenn die tatsächliche Übertragung nach Vorliegen der rechtlichen Möglichkeit ungesäumt erfolgt.“

Dem hält die Bf. bzw. deren steuerlicher Vertreter grundsätzlich entgegen, dass dies dem UmgrStG selbst nicht entnommen werden könne, die UmgrStR 2002 damit eine gesetzlich nicht vorgesehene Voraussetzung für die Anwendbarkeit des UmgrStG schaffen würden und im Übrigen diese UmgrStR 2002 nach der einhelligen Rechtsprechung des VwGH „unbeachtlich“ seien.

Was den letzten Einwand anbelangt, ist der Bf. eindeutig zuzustimmen. Dass etwa die UmgrStR 2002 - ebenso wie alle übrigen Richtlinien der Finanzverwaltung - mandats Kundmachung keine verbindliche Rechtsquelle darstellen, wurde vom VwGH etwa im Erkenntnis vom 29. März 2017, Ra 2015/15/0034, ausdrücklich ausgesprochen.

Das Bundesfinanzgericht teilt nun aber in Bezug auf die Frage, ob sich das Erfordernis der tatsächlichen Übertragung des Vermögens an die übernehmende Personengesellschaft (im konkreten Fall die atypisch stille Gesellschaft) auch auf das „nicht begünstigte Vermögen“ (dh das Vermögen, das nicht in § 23 Abs. 2 UmgrStG genannt wird) erstreckt, diese Ausführungen in der Rz 1373 UmgrStR 2002.

Dies erscheint vorerst schon deshalb sachgerecht, da auch jene Zusammenschlusspartner, die kein begünstigtes Vermögen, sondern zB bloße Geldeinlagen leisten, von der im Art. IV UmgrStG vorgesehenen Rückwirkungsfiktion umfasst sind (so etwa ausdrücklich *Mühlehner in Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG-Kommentar Rz 12 zu § 23). Weshalb an die tatsächliche Übertragung des von ihnen zu leistenden (nicht begünstigten) Vermögens dann geringere Anforderungen zu stellen sein sollen, ist für das Bundesfinanzgericht nicht einsichtig.

Auch die wohl überwiegende Lehre vertritt diese Rechtsansicht, wobei nur beispielhaft auf folgende Literaturstellen verwiesen wird: *Schwarzinger/Wiesner* in SWK 8/2001, S. 291; *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005), 6. Tatsächliche Vermögensübertragung; *Hübner-Schwarzinger/Six* in UmgrStG (2012), Rz 116 zu § 23, sowie *Hirschler/Sulz/Oberkleiner/Bernwieser* in BFG-Journal 1/2024, S. 5ff). So heißt es etwa bei *Schwarzinger/Wiesner*, aao, unter dem Titel „*Bis zu welchem Tag müssen Geldeinlagen im Zusammenhang mit einer Einbringung nach Art. III oder einem Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG tatsächlich geleistet werden?*“, ausdrücklich, dass die gesellschaftsvertraglich vereinbarte Geldeinlage zum Zwecke des Erwerbs eines Gesellschafterrechts, mithin eines Mitunternehmeranteils, bis zum letzten Tag der Neunmonatsfrist tatsächlich zu leisten ist.

Nicht unerwähnt soll bleiben, dass von einem Teil der Lehre diese Frage zumindest als „*strittig*“ bezeichnet wird (vgl. hierzu etwa insbesondere *Walter*, Umgründungssteuerrecht 2021, Rz 578 „*Tatsächliche Übertragung des Zusammenschlussvermögens*“). Dem steht aber nach Ansicht

des Bundesfinanzgerichts entgegen, dass schon nach den allgemeinen Regeln des Steuerrechts, die Einlage in eine Mitunternehmerschaft eine Einlagehandlung erfordert (vgl. hiezu Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, Rz 11 zu § 6 Z 5).

Überdies wurde auch vom VwGH, der sich mit der konkreten Streitfrage, soweit übersehbar, noch nicht auseinandersetzen musste (vgl. hiezu auch die Ausführungen unter dem Punkt „Zulässigkeit der Revision“), im Erkenntnis vom 20. Jänner 2016, 2012/13/0013, hinsichtlich der dortigen Streitfrage der Bewertung von Einlagen aus dem Privatvermögen bei einem Zusammenschluss iSd Art. IV UmgrStG festgestellt, dass mangels einer gesetzlichen Anordnung im UmgrStG das Ertragsteuerrecht zum Tragen kommt. In diesem Erkenntnis wurde vom VwGH in einem Rechtssatz zusammengefasst überdies Folgendes festgehalten: *„Beim UmgrStG handelt es sich um ein Sondersteuergesetz, das zum allgemeinen Ertragsteuerrecht hinzutritt und auch nicht alles eigenständig regelt (vgl. z.B. Doralt/Ruppe, Steuerrecht I11, Rz 1110). Das Ertragsteuerrecht ist im Allgemeinen rückwirkungsfeindlich (vgl. nochmals Doralt/Ruppe, aaO, Rz 1115; zur versagten steuerlichen Anerkennung eines rückwirkenden Eintritts atypisch stiller Gesellschafter vgl. etwa das Erkenntnis vom 27. September 2000, 97/14/0047). Soweit das UmgrStG Rückwirkungsfiktionen enthält, sind diese daher als Ausnahmebestimmungen nicht weit auszulegen.“*

Weiters ist in diesem Zusammenhang zum einen auf das - in der Findok veröffentlichte - Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 11. Oktober 2023, RV/7101930/2013, zu verweisen, worin unter Hinweis auf das Wesen des Zusammenschlusses ausdrücklich das Erfordernis der tatsächlichen Übertragung des nicht begünstigten Vermögens innerhalb der neunmonatigen Frist festgehalten wurde.

Zum anderen ist auf das - gleichfalls veröffentlichte - Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 2. Juli 2024, RV/6100547/2017, zu verweisen, das einen sehr ähnlich gelagerten Sachverhalt zum Inhalt hatte. Auch dort wurden die Einlagen von einigen atypisch stillen Gesellschaftern, die mit einem Zusammenschlussvertrag neu zu einer atypisch stillen Gesellschaft hinzukamen, nicht zur Gänze innerhalb der Neunmonatsfrist eingezahlt. In der Folge wurde sowohl vom FA als auch vom Bundesfinanzgericht zwar ein Zusammenschluss bejaht, aber die Anwendbarkeit des Art. IV UmgrStG verneint. Vielmehr wurde, wie auch im gegenständlichen Beschwerdefall, ein Tausch angenommen, der zur Aufdeckung der stillen Reserven sowie des Firmenwerts führte.

Soweit sich demnach die GBP in ihrer Stellungnahme zur Berufung bzw. Beschwerde der Bf. und zudem das FA im Verfahren der Mitunternehmerschaft in der Beschwerdevorentscheidung vom 10. August 2021, St.Nr. ***2***, betreffend die Feststellungsbescheide 2002 und 2003 jeweils auf den Standpunkt zurückzogen, die GBP bzw. das FA seien auch im Falle der Rechtswidrigkeit einer „generellen Weisung (Richtlinie)“ an diese gebunden und letztlich habe der Unabhängige Finanzsenat bzw. nunmehr das Bundesfinanzgericht darüber abzusprechen,

ob diese Rz 1373 UmgrStR 2002 durch Bundesrecht gedeckt sei, ist auf diese beiden genannten Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichts vom 11. Oktober 2023 und 2. Juli 2024 zu verweisen. In diesem Sinne liegt damit aber in Bezug auf diese für das gegenständliche Beschwerdeverfahren maßgebliche Streitfrage eine gefestigte Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts vor.

Da für das wirksame Zustandekommen eines Zusammenschlusses im Sinne des Art. IV UmgrStG neben der Übertragung des begünstigten Vermögens auch die - fristgerechte - tatsächliche Übertragung des nicht begünstigten Vermögens an die übernehmende Personengesellschaft erforderlich ist und hinsichtlich der Bareinlagen der beiden atypisch stillen Gesellschafter ***Gesellschafter Name1*** (Anzahlung von 25.000 Euro am 24. März 2003 bzw. Zahlung des Restbetrags von 36.800 Euro am 13. Mai 2003) sowie ***Gesellschafter Name2*** (Zahlung des Betrags von 10.000 Euro am 3. März 2003) unter Zugrundelegung des Beginns der Neunmonatsmonatsfrist mit 1. April 2002 diese Voraussetzung eindeutig nicht gegeben ist, ist zu diesem Stichtag nicht von einem Zusammenschluss im Sinne des Art. IV UmgrStG auszugehen.

Warum letztlich diese beiden atypisch stillen Gesellschafter ihre Bareinlagen deutlich nach dem Ende der umgründungssteuerrechtlichen Neunmonatsfrist entrichteten, wurde von der Bf. bzw. ihrem steuerlichen Vertreter weder im Prüfungsverfahren gegenüber der GBP noch im Beschwerdeverfahren in irgendeiner Form thematisiert. Laut dem obigen Sachverhaltsteil wurde in den fristgerecht dem FA übermittelten Zusammenschlussverträgen sowie den bezug habenden Zeichnungsscheinen jeweils ausdrücklich festgehalten, dass der atypisch stille Gesellschafter sich zur Zahlung seiner Gesellschaftseinlage innerhalb einer Frist von sieben Tagen nach Erhalt des unterzeichneten Gesellschaftsvertrags verpflichtete. Woran in Bezug auf diese beiden Gesellschafter ***Gesellschafter Name1*** und ***Gesellschafter Name2*** die Einhaltung dieser Frist von sieben Tagen und in weiterer Folge die der umgründungssteuerrechtlichen Frist von neun Monaten scheiterte, ist nicht ersichtlich.

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen ist demnach festzuhalten, dass die von der GBP im Prüfungsbericht geäußerte Rechtsansicht vom Bundesfinanzgericht vollinhaltlich geteilt wird. Da lediglich bei einem Zusammenschluss im Sinne des Art. IV UmgrStG es zu einer Fortführung der Buchwerte kommt und demnach gemäß § 24 Abs. 7 EStG 1988 kein Veräußerungsgewinn zu ermitteln ist, im beschwerdegegenständlichen Fall aber gerade kein Zusammenschluss im Sinne des Art. IV UmgrStG vorliegt, ist von einer zwingenden Realisierung der stillen Reserven und des Firmenwerts des übertragenen Betriebs der Bf. auszugehen. Nach der genannten Bestimmung des § 24 Abs. 7 EStG 1988 ist dabei der Veräußerungsgewinn auf den vertraglich vereinbarten und nach dem UmgrStG maßgeblichen Zusammenschlussstichtag, konkret auf den 1. April 2002, zu beziehen.

Die diesbezüglichen Einwände der Bf. bzw. deren steuerlichen Vertreters, wonach etwa ein „fiktiver“ Veräußerungsvorgang nicht dem Willen der Parteien entspreche und zudem die

Bf. als Geschäftsherrin keine Möglichkeit habe, die Rechtsfolgen einer „verspäteten“ Zahlung der Gesellschaftereinlage abzuwenden, sind für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar. So ist insbesondere nicht erkennbar, warum im konkreten Fall die Bf. im Zuge der Meldung des Zusammenschlusses beim FA nicht auf die sofortige Einzahlung der Gesellschaftereinlage achten konnte.

Auch der Einwand, eine „verspätete“ Meldung eines Zusammenschlusses außerhalb dieser Neunmonatsfrist führe im Sinne des § 24 Abs. 1 iVm § 13 Abs. 1 UmgrStG lediglich dazu, dass es zu einer Verschiebung des Zusammenschlussstichtags auf den Tag der Anmeldung kommt, ist nicht zielführend, handelt es sich dabei doch um eine ausdrückliche Sonderbestimmung, die nicht auf den gegenständlichen Fall der „verspäteten“ Zahlung der Bareinlagen, dh des nicht begünstigten Vermögens, umgelegt werden kann.

Wenn die GBP in ihrem Bericht von einer Realisierung sämtlicher stillen Reserven der Bf. sowie des vollständigen Firmenwerts ausging, ist ihr deshalb zuzustimmen.

Was den entsprechenden Veräußerungsgewinn von 10.568.541 Euro anbelangt, wurde von der GBP zu Recht zum einen auf den von der Bf. selbst bestimmten Verkehrswert bzw. gemeinen Wert des Betriebs, wie er in den Gesellschaftsverträgen der Tranche 1 festgelegt wurde, Bezug genommen. Ausgehend von diesem Betrag in Höhe von 11.998.000 Euro und dem negativen Eigenkapital laut der dem FA übermittelten Zusammenschlussbilanz per 1. April 2002 in Höhe von -1.429.459 Euro ergibt sich nämlich der oben genannte Betrag.

In diesem Zusammenhang sei lediglich am Rande erwähnt, dass seitens der Bf. bzw. deren steuerlichen Vertreters weder gegen die Höhe des gemeinen Werts des Betriebs der Bf. (nach den Angaben des steuerlichen Vertreters im Prüfungsverfahren wurde dieser Wert aufgrund eines Gutachtens errechnet, das aber nicht mehr auffindbar sei!) noch gegen die Höhe des Veräußerungsgewinns grundsätzliche Bedenken erhoben wurden.

Was den „Eventualantrag“ anbelangt, wonach aufgrund der - zugestandenen - „verspäteten“ Zahlung der Bareinlage durch die beiden atypisch stillen Gesellschafter ***Gesellschafter Name1*** und ***Gesellschafter Name2*** lediglich eine „anteilige“ bzw. „quotale“ Aufdeckung der stillen Reserven erfolgen dürfe, ist seitens des Bundesfinanzgerichts auf folgende Umstände hinzuweisen:

Zum einen ist davon auszugehen, dass entgegen dem Vorbringen der Bf. bzw. des steuerlichen Vertreters aufgrund der Meldung des Zusammenschlusses der Tranche 1 (*„Es wird angezeigt, dass mit Wirkung zum 1. April 2002 stille Gesellschafter mit Gesamteinlagen von 447.000 Euro mit der [Bf.] einen Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG vollzogen haben.“*), mithin der ausdrücklichen Verwendung des Wortes „einen“ sowie der ausdrücklichen Bezeichnung mit „Tranche 1“, und der in diesem Zusammenhang übermittelten Zusammenschlussbilanz dem FA gegenüber nur „ein“ Zusammenschluss der Bf. zu diesem Bilanzstichtag zustande kommen

sollte. Die diesbezüglichen Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bf. bzw. der Mitunternehmerschaft, wonach zum 1. April 2002 nicht „ein“ Zusammenschluss, sondern insgesamt „achtzehn“ Zusammenschlüsse vollzogen worden seien, sind allein vor dem Hintergrund der an das FA erfolgten Meldung für das Bundesfinanzgericht unverständlich. Im Übrigen ist die von der Bf. vorgebrachte Rechtsansicht bei einer in gegenständlichen Fall vorliegenden Anlage- bzw. Publikumsgesellschaft allein schon aus Praktikabilitätsüberlegungen heraus nicht als zutreffend zu beurteilen.

Zum anderen ist hinsichtlich der begehrten bloß „anteiligen“ Aufdeckung von stillen Reserven darauf zu verweisen, dass nach wohl überwiegender Lehre bei einem im gegenständlichen Fall vorliegenden „verunglückten“ Zusammenschluss iSd Art. IV UmgrStG es zu einer vollständigen Aufdeckung der stillen Reserven einschließlich des Firmenwerts kommt (vgl. hiezu bloß *Hirschler/Sulz/Kneisl* in *Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg.), 2017, Handbuch Umgründungen, Einführung in Art. IV Rz 3; *P. Huber/H. Huber* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun* (Hrsg.), UmgrStG⁶, 2022, § 23 Rz 9 f). In gleicher Weise wurde dies zudem auch schon vom VwGH im Beschluss vom 3. März 2022, Ra 2020/15/0024, ausdrücklich festgehalten. Da im Schrifttum zum Teil gegen diese vollständige Realisierung der stillen Reserven Bedenken erhoben wurden, kam es durch das AbgÄG 2023, BGBl. I 2023/110, insofern zu einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung, als für verunglückte Zusammenschlüsse in § 24 Abs. 7 EStG 1988 bzw. in § 24 Abs. 2 UmgrStG die Rechtsfolge der Teilrealisierung vorgesehen wurde. Hinsichtlich dieser für Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 30. Juni 2023 anzuwendenden Bestimmung heißt es zudem in den EB (ErläutRV 2086 BlgNr 27. GP 7) ausdrücklich, dass es im Rahmen eines Zusammenschlusses, der nicht unter das UmgrStG falle, nach derzeitiger Rechtslage zu einer Realisierung sämtlicher stiller Reserven komme und durch die neue Regelung „künftig“, dh durch „Änderung der Rechtslage“ und nicht bloß im Rahmen einer „Klarstellung“, eine Teilrealisierung verankert werde (vgl. hiezu etwa sehr ausführlich *Leo*, „Kodifizierung von Einlagen in Personengesellschaften und verunglückten Zusammenschlüssen durch das AbgÄG 2023“, ÖStZ 2023,400).

Nach den vorstehenden Ausführungen kann demnach diesem „Eventualantrag“, bloß von einer „quotalen“ Aufdeckung der stillen Reserven auszugehen, seitens des Bundesfinanzgerichts nicht gefolgt werden.

Der Umstand, dass von der GBP die aufgedeckten stillen Reserven in Höhe von 10.568.541 Euro zugunsten der Bf. zur Gänze als auf 15 Jahre abschreibbarer Firmenwert im Sinne des § 8 Abs. 3 EStG 1988 angesehen wurden, stößt im Übrigen beim Bundesfinanzgericht auf keine grundsätzlichen Bedenken.

Was die „in eventu“ begehrte Teilwertabschreibung dieses Firmenwerts per 30. September 2004 auf null Euro anbelangt, ist unter dem Gesichtspunkt, dass nach der Rechtsprechung des VwGH eine solche Teilwertabschreibung grundsätzlich möglich ist (vgl.

hiezum Erkenntnis vom 18. Dezember 2017, Ra 2015/15/0080) auf folgende Umstände hinzuweisen:

Unstrittig im Sinne der vorstehenden Ausführungen ist vorerst, dass die Bf. selbst in den Gesellschaftsverträgen der Tranchen 1 bis 3 den „Gesamtwert des Unternehmens“ jeweils mit 11.998.000 Euro angab. Gleichfalls nicht bestritten wird von der Bf., dass dieser „Gesamtwert des Unternehmens“ laut dem Gesellschaftsvertrag der Tranche 4 noch 7.672.000 Euro betrug. Folgerichtig wurde von der GBP in diesem Wirtschaftsjahr 2002/2003 zum Bilanzstichtag 30. September 2003 eine entsprechende Teilwertabschreibung unter Zugrundelegung dieses Werts in Höhe von 4.404.235,37 Euro vorgenommen. Diese Teilwertabschreibung wird von der Bf. auch ausdrücklich als „korrekt“ bezeichnet.

Den Beschwerdeausführungen, wonach die Bf. im September 2004 „insolvent“ geworden sei, die kreditgebenden Banken eine weitere Finanzierung der Bf. abgelehnt hätten und damit der Fortbestand des Unternehmens zu diesem Bilanzstichtag 30. September 2004 völlig ungewiss gewesen sei, ist nun zum einen entgegenzuhalten, dass mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom TT. September 2004 „lediglich“ ein Ausgleichsverfahren eröffnet wurde und dieses Verfahren nach gerichtlicher Bestätigung des Ausgleichs mit dem Beschluss vom TT. März 2005 schon wieder eingestellt wurde. Dabei ist dem Körperschaftsteuerakt der Bf. zu entnehmen, dass in dieser kurzen Zeitspanne ein namhafter und in Hongkong ansässiger Investor gefunden wurde, der neben einem entsprechenden Forderungsverzicht weitere Eigenmittel in das Unternehmen der Bf. investierte (vgl. hiezum das offenbar von der Bf. dem FA vorgelegte „Offer“ der ***Limited vom Jänner 2005). In diesem Sinne ist aber davon auszugehen, dass das Unternehmen der Bf. auch zu diesem Zeitpunkt für fremde Dritte trotz der gegebenen Ertragslage einen deutlich über dem Substanzwert liegenden Ertragswert besaß. Nicht zuletzt zeigen auch die Bilanzen der nachfolgenden Jahre, dass diese Sanierungsmaßnahme des Jahres 2005 geradezu beispielhaft erfolgreich war (vgl. hiezum die im Sachverhaltsteil schon genannten steuerlichen Ergebnisse der Bf. für diese nachfolgenden Jahre).

Für eine Teilwertabschreibung zum 30. September 2004 bleibt demnach nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts kein Platz.

Das Vorbringen der Bf. bzw. deren steuerlichen Vertreters ist im Übrigen schon deshalb nicht nachvollziehbar, als auch im jeweiligen Zeitpunkt des Abschlusses der Gesellschaftsverträge der Tranchen 1 bis 4, mithin in den beiden Jahren 2002 und 2003, das steuerliche Eigenkapital der Bf. negativ war bzw. die Bf. entsprechend hohe Verluste erzielt hatte und sich der in diesen Gesellschaftsverträgen angegebene positive Gesamtwert des Unternehmens offenkundig allein aus den zukünftigen Ertragserwartungen ergab. Dass sich an diesen Ertragserwartungen der Bf. irgendwelche Änderungen ergeben hätten, ist mangels weitergehender Ausführungen der Bf. nicht ersichtlich (vgl. hiezum auch die im Arbeitsbogen der GBP aufliegende Äußerung der

Geschäftsführer der Bf., wonach einzig die „Finanzblase“ der Jahre 2003 und 2004 für die Bf. eine gewisse „Verzögerung“ bedeutet habe).

Wenn von der GBP in weiterer Folge in ihrem Prüfungsbericht als Gründungszeitpunkt der atypisch stillen Gesellschaft unter Ausblendung der Tranche 1 der 1. Juli 2002, mithin der Zusammenschlussstichtag laut der Tranche 2, angenommen wurde und unter Zugrundelegung der von der Bf. auch nicht weiter bestrittenen Ausführungen im Prüfungsbericht zu den „Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen 2002 bis 2010“ sowie zudem zur „Berichtigung Verlustvortrag 2002“ die oben unter dem Punkt „Angefochtene Körperschaftsteuerbescheide vom 2. April 2012“ eingehend dargelegten Berechnungen vorgenommen wurden, sind diese für das Bundesfinanzgericht nachvollziehbar und wurden im Übrigen auch von der Bf. nicht gesondert bekämpft.

Zuletzt wird noch auf den Umstand verwiesen, dass die Einkünfte der Bf. mit Ausnahme des Jahres 2002 jeweils aus den entsprechenden Feststellungsbescheiden der unter der St.Nr. ***2*** erfassten und gleichfalls geprüften Mitunternehmerschaft übernommen wurden und es sich deshalb bei den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden ab dem Jahre 2003 um sogenannte „abgeleitete Bescheide“ handelt, für die zum einen gemäß § 192 BAO eine Bindung an diese (neuen) Feststellungsbescheide festgelegt ist (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 20. Februar 2008, 2008/15/0019) und für die zum anderen gemäß § 252 BAO das Beschwerderecht „eingeschränkt“ ist (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 28. April 2011, 2007/15/0031).

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen ist demnach die Beschwerde vom 11. Mai 2012 vollinhaltlich als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis eines Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis des Verwaltungsgerichts von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

In diesem Sinne ist festzuhalten, dass zur in diesem Beschwerdeverfahren maßgeblichen Frage, ob im Rahmen eines Zusammenschlusses nach Art. IV UmgrStG auch das nicht begünstigte Vermögen bis zum letzten Tag der Neunmonatsfrist tatsächlich auf die übernehmende Personengesellschaft übertragen werden muss bzw. ob allfällige Fristüberschreitungen zwingend nach § 24 Abs. 7 EStG 1988 zur (vollständigen) Realisierung der stillen Reserven und des Firmenwerts des übertragenen Betriebs führen, keine höchstgerichtliche Rechtsprechung

vorliegt. Spruchgemäß ist demnach die Revision an den Verwaltungsgerichtshof für zulässig zu erklären.

Wien, am 5. Februar 2025