



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofräatin Dr. Gabriele Krafft, Landesinnungsmeister Ing. Johann Gersthofer und Regionaldirektor Johann Gamper im Beisein der Schriftführerinnen Mag. Katharine Wenk und Monika Holub über die Berufungen des Bw, Adresse, vertreten durch Eckhardt Wirtschaftsprüfung und SteuerberatungsgmbH, 7033 Pötsching, Hauptstraße 58, vom 30. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 3. März 2009 betreffend Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2007 und Einkommensteuerbescheid 2007 nach der am 2. Februar 2011 am Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt in Wiener Neustadt durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Herr Bw (Berufungswerber, Bw.) brachte zum Stichtag 31. Juli 2007 seinen bis dahin als Einzelunternehmen geführten Maler- und Anstreicherbetrieb gemäß Art III UmgrStG in die Bw GmbH ein.

Da im Einzelunternehmen der Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt worden war, ging er zum Einbringungsstichtag 31. Juli 2007 auf Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 über und ermittelte einen Übergangsgewinn in Höhe von € 20.936,52. Im Zuge der

Ermittlung des Übergangsgewinnes berücksichtigte er ua. eine Rückstellung für Umgründungskosten in Höhe von € 4.000,- übergangsgewinnmindernd.

Gemeinsam mit dem laufenden Gewinn für das Rumpfwirtschaftsjahr in Höhe von € 53.122,81 erklärte er mit Einkommensteuererklärung vom 13. November 2008 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Gesamthöhe von € 74.059,33.

Mit Bescheid vom 19. November 2008 wurde der Einkommensteuerbescheid 2007 zunächst erklärungsgemäß erlassen.

Mit Bescheid vom 3. März 2009 wurde der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 19. November 2008 gemäß § 299 BAO aufgehoben und ein neuer Einkommensteuerbescheid 2007 erlassen, in welchem die im Übergangsgewinn enthaltene Rückstellung für Umgründungskosten nicht anerkannt wurde. Begründend führte das Finanzamt (FA) aus, dass laut Pkt. 12 des Einbringungsvertrages alle mit der Einbringung verbundenen Kosten von der übernehmenden Gesellschaft zu tragen seien, sodass die Bildung einer Rückstellung für Umgründungskosten bei der Ermittlung des Übergangsgewinnes nicht zulässig sei.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung betreffend die Aufhebung gem. § 299 BAO wendet der Bw. ein dass, gemäß § 299 Tz 13 (??) BAO die Aufhebung eines Bescheides die Rechtswidrigkeit voraussetze. Da unter Rz 816 UmgrStR ausgeführt werde, dass eine Bilanz iSd § 4 Abs. 1 EStG 1988 erstellt werden und diese Bilanz zwangsläufig alle Kosten der Einbringung berücksichtigen müsse, sei der Aufhebungsgrund nicht gegeben. Zusätzlich sei im Aufhebungsbescheid die Bemessungsentscheidung (gemeint vermutlich: Ermessensentscheidung) nicht begründet. In diesem Zusammenhang werde auf Ritz BAO Kommentar § 299 Rz 53 verwiesen, wo ausgeführt werde, dass Ermessungsentscheidungen (gemeint offenbar Ermessensentscheidungen) die Abwägung der bemessungsrelevanten (gemeint vermutlich: ermessensrelevanten) Umstände erfordere. Diese Abwägung sei nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a (gemeint vermutlich: BAO) darzustellen.

Aufgrund dieser Erwägungen werde um Aufhebung des angefochtenen Bescheides ersucht.

In der Berufung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 3. März 2009 wird seitens des Bw. eingewendet, dass Punkt 12. des Einbringungsvertrages lediglich die Kosten der Errichtung des Einbringungsvertrages der übernehmenden Gesellschaft aufbürde, sodass die Kosten für die Unternehmensbewertung sowie die Kosten der Erstellung der Einbringungsbilanz nicht von der Gesellschaft zu tragen seien. Darüber hinaus sei dieser Umstand auch deshalb irrelevant, weil aufgrund Rz 816 Umgründungssteuerrichtlinien jeder Einbringende als Anwendungsvoraussetzung des Art III eine den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG 1988 entsprechende Bilanz zum Einbringungsstichtag zu erstellen habe,

wobei ein vollständiger Ansatz sämtlicher Wirtschaftsgüter unter Beachtung der steuerlichen Bewertungsvorschriften zu erfolgen habe.

Wörtlich führt der Bw. aus: „*Da gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 jedenfalls Rückstellung für die gesamte Einbringung einzustellen sind, sind unserer Meinung nach, sämtliche Kosten für die Einbringung in der Einbringungsbilanz gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988 einzustellen. Hinsichtlich des Verweises auf den Einbringungsvertrages ist auszuführen, dass dieser spezielle Verweis nur hinsichtlich einer eventuellen Einlagenrückgewähr gemacht wurde, da sowieso sämtliche Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten durch die Buchwertfortführung übergehen. Zusätzlich ist noch auszuführen, dass das Umgründungssteuergesetz eine Begünstigungsvorschrift für Unternehmen und Unternehmer darstellt und wäre schon aufgrund dieser Begünstigungsvorschrift die Ansicht des Finanzamts zu verwerfen.*“

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung zur Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO wird seitens des FA ausgeführt, dass sich aus der Begründung des Sachbescheides erkennen lasse, dass eine nicht bloß geringfügige inhaltliche Rechtswidrigkeit vorliege, welche eine Bescheidaufhebung rechtfertige. Der Rechtmäßigkeit eines Bescheides sei der Vorrang vor der Rechtsrichtigkeit einzuräumen. Aus der Begründung des Einkommensteuerbescheides sei die inhaltliche Rechtswidrigkeit ersichtlich.

In der abweisenden Berufungsentscheidung zum Einkommensteuerbescheid 2007 führt das FA aus, dass die Umgründungskosten Betriebsausgaben der GmbH darstellen würden. Ohne Einbringung wäre die Ermittlung des Übergangsgewinnes nicht erforderlich gewesen, die diesbezüglichen Aufwendungen seien daher ausschließlich durch die Einbringung veranlasst und würden daher keine Betriebsausgaben des Einzelunternehmens darstellen.

Falls die Aufwendungen iZm. der Einbringung nicht von der Gesellschaft zu tragen wären, lägen ebenfalls keine Betriebsausgaben des Einzelunternehmens vor, sondern Aufwendungen iZm. mit einer Beteiligung.

In den Vorlageanträgen gegen die Berufungsvorentscheidung betreffend die Wiederaufnahme (gemeint wohl: Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO) und gegen die Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2007 beantragte der Bw. die Befassung des Berufungssenates sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Da der Vertreter des Bw. an der mündlichen Berufungsverhandlung nicht teilnehmen könne, übermittelte er einen weiteren Schriftsatz und führte ergänzend aus, dass der Begründung der Berufungsvorentscheidung nicht gefolgt werden könne, da der Übergang von § 4 Abs. 3 EStG Gewinnermittlung auf Bilanzierung gem. § 4 Abs 1 EStG 1988 jedenfalls nur

Vorbereitungshandlungen zur Einbringung darstellen würden und diese durch das Einzelunternehmen in Auftrag gegeben worden seien. Da jedoch erst nach Aufstellung der Zwischenbilanz feststehe, ob ein positives Vermögen im Sinne des UmgrStG vorliege, wären diese Aufwendungen auch angefallen, wenn die Zwischenbilanz ein negatives Vermögen gezeigt hätte und eine Umgründung aufgrund dessen nicht möglich gewesen wäre.

Außerdem würden vom Steuerpflichtigen die steuerlichen Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer bis zum Einbringungsstichtag abverlangt, sodass diese Aufstellung der Zwischenbilanz für die Steuererklärung des Einzelunternehmens vom Finanzamt gefordert werde und auch notwendig sei. Sei aufgrund der Zwischenbilanz ein negatives Vermögen ersichtlich, könne durch eine Unternehmensbewertung im Sinne des UmgrStG eventuell ein positives Vermögen erzeugt werden (sic!). Wäre dies nicht möglich, sei trotz Unternehmensbewertung eine Einbringung im Sinne des Art 3 UmgrStG auch nach diesem Zeitpunkt nicht möglich und wären trotzdem diese Aufwendungen angefallen und dem Einzelunternehmen zuzurechnen gewesen. Es stehe somit bei Beauftragung der oben genannten Schritte keinesfalls fest, ob eine Einbringung im Sinne des Art 3 UmgrStG durchgeführt werden könne und diese Aufwendungen keinesfalls mit der Neugründung der GmbH zu tun.

Des Weiteren müssten bis zur Einreichung des Einbringungsvertrages beim Firmenbuch die Umsatzsteuervoranmeldungen weiterhin durch das Einzelunternehmen abgegeben werden, sodass auch hinsichtlich dieser Arbeiten mit Aufwendungen zu rechnen sei und sind diese genauso rückzustellen wären. Auch würde die Nichtanerkennung der oben beschriebenen Leistungen als Rückstellung Einbringende § 4 (3) - Ermittler gegenüber § 4 (1) - Ermittlern benachteiligen und wäre dies gleichheitswidrig.

Würde man den Ausführungen des Finanzamtes folgen, wären die genannten Aufwendungen die durch das Einzelunternehmen beauftragt wurden, mit gewerblichen Sozialversicherungsbeiträgen behaftet und wäre dies auch gleichheitswidrig. Wörtlich führt der steuerliche Vertreter in seinem Schriftsatz aus: „*Würde man der Logik des FA, so könnte man auch behaupten, dass Ertragsteile beim Übergangsgewinn nur durch die Einbringung des Einzelunternehmens in die GesmbH angesetzt wurden und müssen somit in der GesmbH besteuert werden.*

Zusammenfassend ist auszuführen, dass die vom Finanzamt Wiener Neustadt beanstandeten Leistungen jedenfalls erbracht werden müssen, um Aussagen tätigen zu können, ob eine Einbringung im Sinn des UmgrStG wie oben angeführt überhaupt möglich ist. Trotzdem kann, auch wenn diese Frage nach Erstellung der Arbeiten mit ja beantwortet ist auch eine

Einbringung noch verunglücken und würde man den Aufwendungen trotzdem nicht den Betriebsausgabencharakter absprechen."

Zur Frage der Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO (im Schriftsatz als *Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des §299 BAO* bezeichnet) wird auf die nach Ansicht des Bw. fehlende Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides vom 19. November 2008 verwiesen, weshalb die Maßnahme nach § 299 BAO jedenfalls unzulässig sei. Die bloße Möglichkeit der Rechtswidrigkeit sei nicht ausreichend.

Weiters sei bei Übung des Ermessens, die Abwägung in der Bescheidbegründung darzustellen, diese Begründung fehle im bekämpften Bescheid.

Weiters sei eine Aufhebung in der Regel dann zu unterlassen, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig sei und seien die Grundsätze von Billigkeit und Zweckmäßigkeit einzuhalten. Laut *Werndl in Tanzer "Die BAO im 21. Jahrhundert"* S 145 sei der Bilanzzusammenhang jedenfalls einzuhalten. Daher sei in der übernehmenden GesmbH der oben genannte Aufwand abzusetzen und ergebe sich unter der Annahme einer Vollausschüttung eine Körperschaftssteuer und KEST Entlastung in Höhe von € 1.750,00. Somit verbleibe als Differenz zwischen Einkommensteuernachzahlung von € 2.000,00 und einer KöSt und KEST Entlastung von € 1.750,00 ein Betrag von € 250,00. Diese Vorgangsweise erscheine im Hinblick auf die anfallenden Verfahrenskosten keinesfalls zweckmäßig zu sein. Weiters sei der Körperschaftsteuerbescheid im ersten Veranlagungszeitraum der GesmbH zu berichtigen.

Nach Ansicht des VfGH (05.03.1988, B70/87) liege ein Ermessenmissbrauch vor, wenn eine Wiederaufnahme nur über jenes Verfahren verfügt werde, in welchem sich steuerliche Auswirkungen zum Nachteil des Abgabenpflichtigen ergäben, jedoch eine Wiederaufnahme für ein Jahr, wo sie sich zu Gunsten der Partei ausgewirkt hätte unterlassen werde.

In der am 2. Februar 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens des FA ergänzend ausgeführt, dass eine Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens bislang beim Finanzamt nicht angeregt worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der verfahrensrechtliche Sachverhalt ergibt sich aus dem oben dargestellten Akteninhalt.

Inhaltlich ist unstrittig ist, dass der Bw. sein Einzelunternehmen zum Stichtag 31. Juli 2007 in die Bw GmbH einbrachte. Da er seit der Betriebseröffnung 2006 den Gewinn aufgrund einer

Einnahmen-Ausgabenrechnung ermittelte hatte, ging er zum 31. Juli 2007 auf Bilanzierung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 über.

Mit Honorarnote des steuerlichen Vertreters vom 11. Juli 2008 wurden folgende Leistungen exklusive USt an die Bw GmbH verrechnet:

Erbrachte Leistungen für den Zeitraum:

1. März 2008 bis 30. April 2008

BERATUNG			
Beratung Ifd.Jahr, Einbringung, Eröffnungsbilanz			2.078,40
Unternehmensbewertung, Fragebogen Finanzamt			1.050,00
			3.128,40
			4.000
BILANZIERUNG 12 / 2006			Rückstellung 1.600,-
Arbeiten Einnahmen-Ausgabenrechnung			
Fertigstellung Einnahmen-Ausgabenrechnung			
Erstellung Erklärungen			
Anlagenverzeichnis	€	1.512,50	
BILANZIERUNG 7 / 2007			
Arbeiten am Jahresabschluß			
Fertigstellung Jahresabschluß			
Arbeiten Einnahmen-Ausgabenrechnung			
Erstellung Sonderbilanz	€	1.701,25	

Der Notar verrechnete der übernehmenden GmbH mit Honorarnote vom 20. Mai 2008 insgesamt € 2.464,72 für die Gründung der Bw GmbH sowie die Einbringung des Einzelunternehmens im Zeitraum 28.4.2008 bis 20.5.2008.

Punkt Zwölftens des in Notariatsaktsform erstellten Einbringungsvertrages vom 28. April 2008 lautet wörtlich (Hervorhebung durch den UFS): „Alle mit der **Errichtung und Durchführung** dieses Vertrages verbundenen Kosten und Abgaben trägt, unbeschadet der hierfür sämtliche Vertragsparteien nach außen treffenden gesetzlichen Solidarhaftung, die übernehmende Gesellschaft mit der Verpflichtung, im Innenverhältnis den einbringenden Gesellschafter im Falle dessen diesbezüglicher Inanspruchnahme vollkommen schad- und klaglos zu halten.“

In der Berechnung des Übergangsgewinnes wurden Rückstellungen für die Einnahmen-Ausgaben/Rechnungen 2006 (€ 1.500) und 2007 (€ 2.500) sowie die hier streitgegenständliche Rückstellung in Höhe von € 4.000 für Umgründungskosten als Abschlagsposten angesetzt. Die Steuererklärung betreffend ESt 2007 wurde am 14. November 2008 beim FA eingereicht und am 19. November 2008 erklärungsgemäß veranlagt.

Aus den auf der Honorarnote vom 11. Juli 2008 vermerkten Berechnungen ergibt sich, dass der Bw. im Übergangsgewinn weiters eine Rückstellung für Umgründungskosten in Höhe von € 4.000 ansetzte, wobei sich die Berechnung folgendermaßen nachvollziehen lässt:

Notar 2.078,40

1.050.-

3.128,40

4.000 Rückstellung gebildet

Als Folge der Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO wurde am 3. März 2009 ein neuer ESt-Bescheid für 2007 erlassen, in welchem die Rückstellung für die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen 2006, 2007 (insgesamt € 4.000,00) berücksichtigt, die Umgründungskostenrückstellung in Höhe von € 4.000,00 jedoch aus der Berechnung des Übergangsgewinnes ausgeschieden wurde.

Rechtlich folgt daraus:

1. Umgründungskostenrückstellung

Dem Bw. ist zuzustimmen, dass die Einbringung nach Art III UmgrStG eines bis zum Stichtag nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 gewinnermittelnden Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft einen Übergang auf Bilanzierung zwingend voraussetzt, da bei Einbringung des Einzelunternehmens aufgrund § 12 Abs. 1 iVm § 15 UmgrStG zwingend eine Einbringungsbilanz aufzustellen und einzureichen ist. Vor Erstellung der Einbringungsbilanz ist daher eine Schlussbilanz des Einzelunternehmens aufzustellen, weshalb im strittigen Fall ein Übergangsgewinn zu ermitteln war.

Gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 können für ungewisse Verbindlichkeiten Rückstellungen gebildet werden. Da für Einnahmen- Ausgaben-Rechner iSd § 4 Abs. 3 EStG 1988 eine Rückstellungsbildung mangels Bilanz nicht möglich ist, sind bei Übergang zu Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 allenfalls mögliche Rückstellungen zulasten eines Übergangsgewinnes iSd § 4 Abs. 10 EStG 1988 zu verrechnen.

Gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 setzt eine Rückstellungsbildung voraus, dass konkrete Umstände nachgewiesen werden, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist. Die Ungewissheit der Verbindlichkeit kann sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach bestehen. Daraus ist abzuleiten, dass nur jener Abgabepflichtige zum Ansatz einer Rückstellung berechtigt ist, der mit der Inanspruchnahme aus der ungewissen Verbindlichkeit zu rechnen hat.

Bei Bildung der Rückstellung ist weiters auf den Kenntnisstand im Zeitpunkt der jeweiligen Bilanzerstellung abzustellen (VwGH 22. 11. 2001, 98/15/0157). Daher haben weiterhellende Umstände, welche zwischen Bilanzstichtag und Bilanzerstellungstag eingetreten sind bei der Berechnung der Rückstellungshöhe Beachtung zu finden.

Aus dem im Akt befindlichen Einbringungsvertrag ist nach Ansicht des Senats eindeutig ableitbar, dass alle mit dem Umgründungsvorgang verbunden Aufwendungen von der übernehmenden Gesellschaft zu tragen sind. Die vom Bw. in der Berufung vorgebrachte Behauptung, dass damit nur die Vertragserrichtungskosten gemeint gewesen seien, lässt sich aus dem diesbezüglich eindeutigen Vertragstext nicht ableiten. Im Gegenteil bezieht sich der Vertrag einerseits wörtlich auf die Vertragserrichtungskosten als auch ausdrücklich auf **alle mit der Durchführung** des Einbringungsvertrages **verbundenen Kosten**.

Auch ist ersichtlich, dass die vom Notar ausgestellte Honorarnote an die übernehmende Gesellschaft und nicht an den Bw. gerichtet war, weshalb davon ausgegangen werden kann, dass auch der Notar diesen Vertragspassus so verstanden hat, da er im gegenteiligen Fall als Vertragsverfasser die Honorarnote wohl an den Bw. adressiert hätte.

Hinzu tritt, dass auch der steuerliche Vertreter seine Honorarnote an die Gesellschaft und nicht an der Bw. ausstellte. Die Honorare wurden offenbar auch von der Gesellschaft bezahlt. Dass der Bw. die an die Gesellschaft ausgestellten Honorarnoten übernommen hätte, ist unwahrscheinlich und wird auch nicht behauptet. Im Gegenteil lassen die Ausführungen erkennen, dass die Umgründungskostenrückstellung in der Einbringungsbilanz enthalten war und daher im Wege des Art III UmgrStG an die GmbH überbunden worden war.

Da die Person des Bw. anlässlich der Einbringung nicht unterging, hätten beide Parteienvertreter bei Vorliegen einer Verbindlichkeit des Bw. die Honorarnoten an diesen gerichtet. Dies umso mehr, als eine Einbringung zivilrechtlich eine Einzelrechtsnachfolge darstellt und daher auch eine Verbindlichkeit des Bw. trotz Einbringung des Betriebes weiterhin bei ihm bestanden hätte. Da das nicht geschah und auch die Bezahlung durch den Bw. gar nicht behauptet wurde, ergibt sich, dass die Honorarverbindlichkeit nicht den Bw. oder das Einzelunternehmen treffen sollte, sondern als eine Art „Gründungskosten“ der Gesellschaft angesehen wurden, was im Übrigen auch der üblichen Vorgehensweise im Einbringungsfällen entspricht. Daher erfolgte wohl auch die standardgemäße Formulierung der Kostenübernahme der Umgründungskosten durch die aufnehmende Körperschaft im Einbringungsvertrag. Die Behauptung des Bw., dass der Einbringungsvertrag nur die unmittelbaren Vertragserrichtungskosten umfasst hätte, ist daher rechtlich nicht haltbar.

Der Aufwand aus den Honorarnoten der einbringungsbedingten Kosten traf die Gesellschaft und nicht den Berufungswerber. Aus diesem Grund ist eine Rückstellungsbildung zulasten des Übergangsgewinnes des Einzelunternehmens nicht zulässig, da der Bw. nicht mit einer Verbindlichkeit aus diesem Titel zu rechnen hatte. Auch war mit einer den Bw. treffenden endgültigen Inanspruchnahme für diesen Aufwand weder am Bilanzstichtag noch im Bilanzerstellungszeitpunkt ernstlich zu rechnen, da laut Einbringungsvertrag eine Schadloshaltung des Bw. durch die übernehmende Gesellschaft vorgesehen war.

Hinzu kommt, dass der Bw. bei seiner Argumentation übersieht, dass der Grund für das Anfallen der Beratungskosten in der geplanten Einbringung lag, welche jedoch eine zwar den Betrieb betreffende, aber nicht betrieblich veranlasste Entscheidung des Bw. war. Kosten der Umgründung stellen daher keinen Aufwand des Einzelunternehmens dar und sind daher im Einzelunternehmen auch nicht rückstellbar.

Die Ausführungen des ergänzenden Schriftsatzes zur Frage der Aufwandsveranlassung durch das Einzelunternehmen vermögen dabei nicht zu überzeugen. Im Gegenteil erklärt der Bw. selbst, dass die strittigen Beratungskosten nur durch die geplante Einbringung verursacht waren. Das Vorliegen eines negativen Kapitals laut „Zwischenbilanz“ (gemeint ist offenbar die Schlussbilanz des Einzelunternehmens) ist jedoch entgegen den Behauptungen des Bw. nicht zwangsläufig ein Einbringungshindernis oder aber ein Grund für eine vorzunehmende Unternehmensbewertung. Allein wesentlich ist diesem Zusammenhang das Kapitalkonto der Einbringungsbilanz, welche aufgrund tatsächlicher Einlagen oder Zurückbehaltung von Verbindlichkeiten wesentlich von der Schlussbilanz des Einzelunternehmens abweichen kann. Der mögliche Unternehmensbewertungsaufwand ist daher unmittelbar und ausschließlich mit der Einbringungsbilanz verbunden und damit jedenfalls Teil der Kosten einer erfolgreich durchgeführten Einbringung.

Wie im Fall einer erfolglosen Einbringung vorzugehen wäre, ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens (die Kosten wären aber in diesem und nur in diesem Fall als frustrierte Aufwendungen des Einzelunternehmens zu behandeln). Anhaltspunkte für das mögliche Vorliegen einer erfolglosen Einbringung bestanden nicht.

Die Ausführungen zur gleichheitswidrigen unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von § 4 Abs. 1 EStG Gewinnermittlern und Einnahmen/Ausgaben-Rechnern sind unzutreffend, als Umgründungskosten auch bei § 4 Abs. 1-Ermittlern nicht rückstellbar sind.

Um dem Umstand der mangelnden Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen beim Einzelunternehmen Rechnung zu tragen, werden Umgründungskosten wie Gründungskosten einer Kapitalgesellschaft behandelt und sind daher bei der Kapitalgesellschaft gewinnmindernd zu berücksichtigen. Dementsprechend findet sich unter der Überschrift „1.3. Übernehmende Körperschaft“ in „Pkt 1.3.1.3.4. Umgründungskosten“ der Rz 141 UmgrStR die Aussage, dass die mit der Verschmelzung zusammenhängenden Kosten, wie Rechtsanwalts-, Notars-, Wirtschaftstreuhand- und Firmenbuchkosten oder verschmelzungsveranlasste Gebühren oder Verkehrssteuern in sinngemäßer Anwendung des § 11 Abs. 1 Z1 KStG sofort abzugsfähige Aufwendungen darstellen.

Diese zur Verschmelzung getroffene Aussage ist sinngemäß auch auf Einbringungen anzuwenden, da auch hier eine Körperschaft den eingebrachten Einzelbetrieb übernimmt und gleichartige Umgründungskosten anfallen.

Sozialversicherungsrechtliche Rechtsfragen sind nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens, die diesbezüglichen Ausführungen gehen daher ins Leere.

Daraus ergibt sich, dass der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 2007 vom 19. November 2008 in welchem die Umgründungskostenrückstellung einkommensmindernd berücksichtigt worden war, im Gegensatz zum nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 3. März 2009 inhaltlich rechtswidrig war.

2. Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO

Gemäß § 299 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn sich der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO ebensowenig ausschlaggebend wie Verschuldensfragen.

Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu (VwGH 25.10.1994, 94/14/0099; 27.4.2000, 96/15/0174). Grundsätzlich kommt nach herrschender Ansicht und Judikatur dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu (VwGH 26.11.2002, 98/15/0204; 5.6.2003, 2001/15/0133; 7.7.2004, 2001/13/0053). Eine Aufhebung wird idR nur dann zu unterlassen sein, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist (VfGH 19.6.1965, G 24/64; VwGH 27.5.1999, 97/15/0028, 0029; 14.12.2000, 95/15/0113; 5.6.2003, 2001/15/0133) bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat (VfGH 19.6.1965, G 24/64; Stoll, JBl 1985, 11; VwGH 14.12.2000, 95/15/0113), etwa weil Fehler sich inner- oder überperiodisch im Wesentlichen ausgleichen (*Stoll*, Ermessen, 270; *Tanzer/Unger*, in *Althuber/Toifl*, Rückforderung, 128).

Im vorliegenden Fall kann weder eine Geringfügigkeit der Rechtswidrigkeit bzw. der Auswirkung erkannt werden, da die Berücksichtigung der rechtswidrigen Rückstellung einer Verminderung der Einkommensteuerschuld von rd. € 30.000,00 auf rd. € 28.000,00, um damit um € 2.000 bzw. 6,67% gleichkommt, noch kann es zu einem inner- oder überperiodischen

Ausgleich kommen, da dem Bw. aus dem rückgestellten Aufwand keine Verbindlichkeit erwachsen ist.

Die vom Bw. angestellten Berechnungen betreffend die steuerliche Belastung im Fall einer Vollausschüttung aus der übernehmende GmbH sind rein hypothetischer Natur und für das gegenständliche Verfahren nicht relevant. Der Bw. übersieht, dass aufgrund des Trennungsprinzips die Steuersubjekte „Bw“ und die im Alleineigentum des Bw. stehende „Bw GmbH“ nicht vermengt werden dürfen. Gleiches gilt für die Frage einer durchzuführenden Bilanzberichtung bei der Bw GmbH.

Die Kosten eines allfälligen Berufungsverfahrens können idR kein Argument für eine mangelnde Zweckmäßigkeit einer Bescheidaufhebung durch das FA darstellen. Dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit war und ist daher auch im streitgegenständlichen Fall der Vorrang gegenüber der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.

Die Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO erfolgte daher zu Recht.

Wien, am 3. Februar 2011