

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. **ADK** über die Beschwerde der **BF** GmbH & Co KG, vertreten durch Herrn Mag. **Albrecht Vertreter**, vom 11.9.2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Dorf vom 20.8.2012 betreffend Feststellungen gem. § 188 BAO 2009

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen dieses Erkenntnis gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist zulässig (§ 25 a Abs 1 VwGG).

### Hinweis

Mit der Zustellung einer Ausfertigung dieses Erkenntnisses an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).<sup>4</sup>

## Entscheidungsgründe

Die eingebrachte Berufung vom 11. 9.2012 ist gem. § 323 Abs 38 BAO als Beschwerde iSd Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen.

### Ablauf des Verfahrens:

Strittig ist die Höhe des Buchwertes der Beteiligung der beschwerdeführenden (bf) BF GmbH & Co KG an der YY GmbH. Die Bf hat diese Beteiligung im Wirtschaftsjahr (WJ) 2009 verkauft.

Die Bf wurde per 31.8.2008 aus der XX Holding GmbH (auch XX Holding GmbH, XX GmbH, XX GmbH) (St.Nr.123/**123** DL) errichtend umgewandelt.

**Mit Ergänzungsauftrag vom 29.7.2011** (HA 22/2009) ersuchte das Finanzamt um Aufgliederung der Bilanzposition „Beteiligungen“ (388.468,38 €) in der Umwandlungsbilanz zum 31.8.2008 und um Erläuterung der Differenz zu dieser Bilanzposition in der ergänzten Zwischenbilanz zum 31.8.2008 (31.938,20 €).

Das Finanzamt ersuchte ferner um rechnerische Darstellung des Buchwertabganges (HA 22/2009).

**Die Bf replizierte durch ihre steuerliche Vertreterin am 27.9.2011** (HA 25/2009):

„Herleitung Buchwert der verkauften YY-Anteile:

Am 31.3.2006 sei die S XX Holding GmbH (Rechtsvorgängerin der Gesellschafter der Bf) Muttergesellschaft der **SienaLTD** GmbH (Buchwert zu Anschaffungskosten 5.180 €) und Muttergesellschaft der **Alpenvorland** GmbH (FN **123** p) (Buchwert Anschaffungskosten 35.000 € ) gewesen.

Per 31.1.2006 sei die Alpenvorland GmbH in die Alpenvorland GmbH & Co KG (FN **123** s) umgewandelt worden.

Der steuerliche Buchwert, den die S XX Holding GmbH wegen der Kommanditbeteiligung an der Alpenvorland KG angesetzt habe, habe 762.613,38 €, später auf 762.613,37 € korrigiert (HA 27/2009; HA 34/2009), (= Umwandlungskapital zum 31.1.2006) betragen.

Per 1.2.2006 habe die S XX GmbH 49% der KG – Anteile an der Alpenvorland KG in die YY GmbH eingebracht. Die S XX Holding GmbH habe dafür Anteile an der YY GmbH erhalten, deren Buchwert sie mit 373.680,56 €, später korrigiert (HA 27,88/2009) auf 373.680,55 € (49% von 762.613,37 €), angesetzt habe.

Ebenso per 1.2.2006 habe die S XX Holding GmbH 49% der Anteile an der SienaLTD GmbH in die YY GmbH eingebracht. Die S XX Holding GmbH habe dafür Anteile an der YY GmbH erhalten, deren Buchwert sie mit 14.788,20, später korrigiert auf 14.787,83 € (HA 27,88/2009) angesetzt habe.

Die Summe der Buchwerte der Anteile der XX Holding GmbH an der YY GmbH habe daher per 1.2.2006 betragen:

373.680,55 (vgl. HA 88/2009; aus der Einbringung der 49%-Anteile an der Alpenvorland KG)

14.787,83 (vgl. HA 88/2009 aus der Einbringung der 49%-Anteile an der SienaLTD GmbH)

388.468,38 € Summe der Buchwerte der Anteile der S XX Holding GmbH an der YY GmbH.

Die XX GmbH sei per 31.8.2008 auf die BF GmbH & Co KG umgewandelt worden.“

**Fazit :** In dieser ersten Darstellung vom 27.9.2011 wurde das Zustandekommen des Buchwertes von 762.613,37 € (49% davon waren 373.680,55 €) nicht erläutert.

Soweit die Vorhaltsbeantwortung vom 27.9.2011 (HA 25/2009).

**Mit Ergänzungsersuchen vom 10.11.2011** (HA 31/2009) ersuchte das Finanzamt um den Einbringungsvertrag betreffend Einbringung von 49% der Mitunternehmeranteile an der Alpenvorland KG in die YY GmbH durch die S XX Holding GmbH per 1.2.2006. Ebenso begehrte das Finanzamt die Vorlage der Eröffnungsbilanz der Alpenvorland KG zum 1.2.2006 (Die Alpenvorland KG war nach einer errichtenden Umwandlung per 31.1.2006 aus der Alpenvorland GmbH entstanden) .

Das Finanzamt begehrte ferner eine Erklärung für folgende Besonderheit (HA 31/2009): In der „Herleitung Buchwert der verkauften YY–Anteile“(HA 27/2009) sei von einem Umwandlungskapital von 762.613,37 € ausgegangen worden, während das Umwandlungskapital aus der Umwandlung per 31.1.2006 (Umwandlung der Alpenvorland GmbH in die Alpenvorland GmbH & Co KG per 31.1.2006) laut Aktenlage nur 257.567,27 € (HA 80/2009) betragen habe.

**Mit Vorhaltsbeantwortung vom 21.11.2011 (HA 32 ff/2009)** erläuterte die Bf durch ihre steuerliche Vertreterin, dass die ursprüngliche steuerliche Umwandlungsbilanz (betreffend Umwandlung der Alpenvorland GmbH in die Alpenvorland GmbH & Co KG per 31.1.2006) unrichtig gewesen sei. Laut ursprünglich eingereichter Umwandlungsbilanz habe das Umwandlungskapital 257.567,27 € (HA 80/2009) betragen. Laut berichtiger

Umwandlungsbilanz per 31.1. 2006 (HA 34, 35/2009) habe das Umwandlungskapital 762.613,37 € betragen.

894.297,15 €..... handelsrechtliches Eigenkapital Alpenvorland GmbH per 31.1.2006  
-699.270,02 €.....nicht strittige Minderung  
+785.496,24 €..... nicht strittige Erhöhung  
+422.090 € .....Rückstellung KöSt 2006  
-640.000 €.....Ausschüttung gem. § 8 Abs 4 UmgrStG, nicht strittig  
762.613,37 € steuerrechtliches Umwandlungskapital per 31.1.2006 (HA 34/2009)

Proberechnung:

257.567,27 €...durch ehemaligen Steuerberater unrichtig berechnetes  
Umwandlungskapital  
+3.603,41 € ....nicht strittige Erhöhung  
-6.540,24 €.....nicht str Minderung  
+85.892,83 €...nicht str Erhöhung  
+422.090 €.....KSt-rückstellung sei ursprünglich auch steuerlich angesetzt worden (str)  
**762.613,37 €... (HA 34/2009)**

Die Bf rechnete somit die KSt-Rückstellung in ihrer berichtigten Umwandlungsbilanz (HA 35/2009) dem Umwandlungskapital (betr. Umwandlung per 31.1.2006) hinzu. Diese Hinzurechnung durch die Bf ist zwischen den Parteien strittig.

**Die Bf legte als Beilage der Vorhaltsbeantwortung vom 21.11.2011 eine berichtigte Umwandlungsbilanz per 31.1.2006 (Umwandlung der Alpenvorland GmbH in die Alpenvorland GmbH & Co KG) vor (AB 35/2009), in welcher zum Unterschied von der ursprünglichen Umwandlungsbilanz per 31.1.2006 (HA 80/2009) keine Steuerrückstellung (insbesondere keine KSt-Rückstellung von 422.090 €) mehr enthalten war. Insbesondere auf Grund des Nicht-Ansatzes dieser Steuerrückstellung (KSt-Rückstellung) erhöhte sich das durch die Bf angesetzte Umwandlungskapital per 31.1.2006 auf 762.613,37 €**

Die Bf legte als Beilage der Vorhaltsbeantwortung auch eine Einbringungsbilanz per 1.2.2006 vor, in welcher das Einbringungskapital betreffend Einbringung des 49%-Mitunternehmeranteiles an der Alpenvorland ZZ GmbH % Co KG 126.207,96 € (= 49% von 257.567,27 € betragen habe. Dieser Einbringungsbilanz wohnte keine Erhöhung des Einbringungskapitals durch eine KSt-Rückstellung inne.

### **Mit dem bekämpften Feststellungsbescheid vom 20.8.2012 betreffend 2009**

wurde die Veräußerung des Anteils an der YY-GmbH durch die Bf (BF GmbH & Co KG) besteuert. Der Buchwert des Anteils an der YY GmbH wurde dabei abweichend vom Ansatz der Bf durch das Finanzamt um 206.824 € (49% von 422.090 € ) niedriger angesetzt. Dadurch wurde der steuerpflichtige Gewinn durch das Finanzamt, verglichen mit der Steuererklärung, um 206.824 € erhöht.

### **Begründung dieses Bescheides vom 20.8.2012:**

Am 13.11.2008 seien die Anteile an der YY GmbH durch die Bf verkauft worden. Der Buchwert der Anteile an der YY GmbH sei durch die Bf mit 388.468,38 € angesetzt worden, darin enthalten eine anteilige KSt-Rückstellung von 206.824 € . Eine Rückstellung für steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwand sei nicht als steuerliches Eigenkapital und auch nicht als Umwandlungskapital (Umwandlung per 31.1.2006) und auch nicht als Einbringungskapital (Einbringung per 1.2.2006) anzusehen. Es mache keinen Unterschied, ob ein nicht abzugsfähiger Aufwand vor dem Umgründungsstichtag bereits bezahlt oder nur rückgestellt worden sei. Sei bereits Bezahlung erfolgt, habe sich das steuerliche Eigenkapital unzweifelhaft um diesen Aufwand vermindert; nichts anderes könne gelten, wenn der Aufwand nur rückgestellt worden sei und erst nach dem Umgründungsstichtag bezahlt worden sei. **Wäre dem nicht so, würde ein nicht abzugsfähiger Aufwand auf wundersame Weise bei einer späteren Veräußerung (wie hier ) über den Buchwert zur Abzugspost werden.** Auch ein nicht abzugsfähiger Aufwand mindere daher das steuerliche Eigenkapital ebenso wie ein abzugsfähiger Aufwand oder eine Entnahme.

Soweit die Begründung des F-Bescheides 2009 vom 20.8.2012.

Im Akt des Finanzamtes ist unmittelbar nach dieser Bescheidbegründung (HA 79/2009) auch die ursprüngliche, noch nicht berichtigte Umwandlungsbilanz betreffend die Umwandlung der Alpenvorland GmbH in die Alpenvorland GmbH und Co KG per 31.1.2006 abgelegt (HA 80/2009). In dieser ursprünglichen Umwandlungsbilanz per 31.1.2006 ist die strittige KÖSt-Rückstellung von 422.090 € als Passivum, welche das Umwandlungskapital mindert, enthalten.

Im Akt des Finanzamts ist ferner auch die Schlussbilanz der Alpenvorland GmbH per 31.1.2006 abgelegt (HA 81/2009). Auch in dieser Schlussbilanz ist die strittige KSt-Rückstellung als Passivum enthalten, welches das Eigenkapital gemindert hat.

Auch in der Bilanz der Alpenvorland GmbH & Co KG per 30.9.2006 (HA 84/2009) ist diese str KSt-Rückstellung noch als Passivum, welches das Eigenkapital mindert, enthalten (HA 84/2009).

In der durch die Rechtsvorgängerin der Bf berichtigten Umwandlungsbilanz per 31.1.2006 (HA 82/2009) wurde das Umwandlungskapital mit 762.613,37 € angesetzt, wobei keine KSt-Rückstellung beim Fremdkapital angesetzt worden ist.

In jener Eröffnungsbilanz, die auf Grund der berichtigten Umwandlungsbilanz per 31.1.2006 angefertigt worden ist (HA 83/2009), ist ebenso keine KSt-Rückstellung beim Fremdkapital feststellbar.

**Mit Berufung vom 11.9.2012** (HA 85/2009) wurde vorgebracht:

Der abgesetzte Buchwert dürfe nicht um die anteilige KSt-Rückstellung vermindert werden, weil die KSt-Rückstellung gem. § 12 Abs 1 Z 6 KStG als Privatschuld ertragsteuerlich nicht anzusetzen sei.

Die Bf habe am 13.11.2008 ihre Anteile an der YY GmbH veräußert.

Bei der Veräußerungsgewinnermittlung sei durch die Bf ein Buchwert von 388.468,38 € angesetzt worden. Der steuerliche Buchwert des 49% Anteiles an der Alpenvorland GmbH & Co KG habe bei der Einbringung in die YY GmbH laut Bf 388.468,38 € betragen. Der steuerliche Buchwert des 49%-Anteiles an der Alpenvorland KG entspreche den steuerlichen Anschaffungskosten der 2008 verkauften GmbH – Anteile an der YY GmbH.

Die KSt-Rückstellung sei nicht Teil der Umwandlungsbilanz, und mindere nicht das Umwandlungskapital, weil die KSt-Rückstellung als Privatschuld ertragsteuerlich nicht anzusetzen sei .

Mit Notariatsakt sei am 5.7.2007 eine unrichtige Steuerbilanz (HA 80, 81/2009) der umgewandelten Alpenvorland GmbH mit einem Umwandlungskapital von 257.567,27 erstellt worden. Eine WirtschaftsprüfungsgmbH habe das steuerliche Umwandlungskapital der Alpenvorland GmbH auf 762.613,37 € berichtigt und dem Finanzamt angezeigt. Im Wesentlichen resultiere die Berichtigung aus dem Nichtansatz der KSt-Rückstellung in der berichtigten Umwandlungsbilanz.

Im zweiten Absatz der Bescheidebegründung werde richtig ausgeführt: **Eine Rückstellung für steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwand sei keinesfalls als steuerliches Eigenkapital anzusehen und könne daher auch kein Umwandlungskapital sein und könne in der Folge auch nicht zu Einbringungskapital werden.**

Soweit das Vorbringen in der Berufung vom 11.9.2012.

**Mit BVE vom 18.10.2012** wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Bei einer KSt-Rückstellung handle es sich um eine Verbindlichkeit, die das Vermögen der Körperschaft zum Bilanzstichtag genauso gemindert habe wie z.B. eine Ausschüttungsverbindlichkeit, der ebenso kein abzugsfähiger Aufwand zu Grunde liege. Die Frage der Abzugsfähigkeit eines Aufwandes habe nichts mit der Qualifikation einer Bilanzposition als Eigen- oder Fremdkapital zu tun.

Würde die KSt-Rückstellung zum Umwandlungskapital gehören, würde sie jedenfalls mit Inkrafttreten des AbgÄG 2012 der Ausschüttungsfiktion unterliegen. Dies wäre absurd.

**Vorlageantrag** vom 17.11.2012 der Bf, vertreten durch ihren steuerlichen Vertreter:

Lediglich die Höhe des Buchwertes der im November 2008 veräußerten GmbH-Anteile sei strittig.

Der strittige Buchwert der verkauften GmbH-Anteile gehe insbesondere auf die Umwandlung per 31.1.2006 zurück.

Zunächst (31.1.2006) sei die Alpenvorland GmbH in eine KG errichtend umgewandelt worden. Alleingesellschafterin sei damals die XX GmbH (Rechtsvorgängerin der Gesellschafter der Bf) gewesen. Die XX Holding GmbH habe 49% der Anteile an der Alpenvorland KG per 1.2.2006 in die YY GmbH eingebracht. Ebenso habe die XX Holding GmbH damals 49% der Anteile an der SienaLTD GmbH in die YY GmbH eingebracht. Im August 2008 sei die XX Holding GmbH in die BF GmbH & Co KG (Bf) errichtend umgewandelt worden. Die Bf habe sodann am 13.11.2008 die Anteile an der YY GmbH verkauft.

Der Buchwert (1.2. 2006) von 49% der Anteile der XX Holding GmbH an der Alpenvorland KG zuzüglich des Buchwertes (1.2.2006) von 49% der Anteile der XX Holding GmbH an der SienaLTD GmbH begründeten den Buchwert (2.2.2006) der Anteile der XX Holding GmbH an der YY GmbH. Dieser Wert werde in der Steuererklärung 2009 der Bf (BF GmbH & Co KG) als steuerlicher Buchwert der verkauften Beteiligung an der YY GmbH angesetzt.

Die KSt-Rückstellung laut Schlussbilanz der Alpenvorland GmbH per 31.1.2006 dürfe nicht Teil der steuerlichen Umwandlungsbilanz der Alpenvorland GmbH per 31.1.2006 sein. Dies ergebe sich aus § 12 Abs 1 Z 6 KStG.

Werde die Rückstellung dennoch angesetzt, könne dieser Posten bei Umgründungen als Maßnahme i.S. des § 16 Abs 5 UmgrStG gewertet werden und dann reduziere die KSt-Rückstellung das ertragsteuerliche EK (Hirschler/Sulz, SWK 2010 23/24).

**Im konkreten Fall sei die KSt-Rückstellung in der Umwandlungsbilanz nicht angesetzt worden und könne daher nicht als rückwirkende Maßnahme gesehen werden.**

Der Unterschiedsbetrag zwischen dem steuerlich maßgebenden Buchwert aus der Umwandlungsbilanz (per 31.1.2006) und der wegfallenden Beteiligung an der Kapitalgesellschaft (auf Grund der Umwandlung per 31.1.2006) sei steuerneutral (§ 9 Abs 2 iVm § 3 Abs 2 UmgrStG). In diesem Unterschiedsbetrag befände sich die KSt-Rückstellung (Vorlageantrag).

Die ursprüngliche Beteiligung an der GmbH falle zum Umgründungstichtag (31.1.2006) weg und der Mitunternehmeranteil sei neu zu ermitteln. Soweit die Ausführungen des Vorlageantrages.

**Im Vorlagebericht Verf 46 des Finanzamtes vom 29.11.2012 heißt es :** § 12 Abs 1 Z 6 KStG treffe keine Aussage über einen Bilanzansatz. Eine Verbindlichkeit mindere das Eigenkapital unabhängig davon, ob sie durch einen abzugsfähigen oder nichtabzugsfähigen Aufwand entstanden sei. In der Praxis sei es eine Selbstverständlichkeit, die KSt-Rückstellung auch steuerrechtlich als Fremdkapital auszuweisen.

**In einem E-Mail vom 13.4.2017** zitierte der Vertreter des Finanzamtes die Rz 546 UmgrStR und den Artikel von Bertl/Hirschler, RWZ 2013/93, 365 .

***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

**Feststellungen:**

Die **Alpenvorland** ZZ GmbH (FN **123** b) wurde per 31.1.2006 in die Alpenvorland ZZ GmbH & Co KG (FN **123** s) errichtend umgewandelt. Alleingesellschafterin der GmbH



und der KG war damals die XX Holding GmbH (FN **123** p) (Vorlageantrag 17.11.2012, 1. Seite; Schreiben der Bf vom 27.9.2011 mit Beilage „Herleitung Buchwert der verkauften YY-Anteile“= HA 27/2009).

Das Umwandlungskapital per 31.1.2006 beträgt entgegen dem Vorbringen der Bf 340.523,37 € und nicht 762.613,37 € (Schreiben der Bf vom 27.9.2011 mit Beilage „Herleitung Buchwert der verkauften YY-Anteile“= HA 27/2009).

**Dieses Umwandlungskapital setzt sich wie folgt zusammen (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 21.11.2011, Beilage Alpenvorland GmbH-Umwandlung-Alpenvorland ZZ GmbH & Co KG HA 34/2009):**

894.297,15 €..... handelsrechtliches Eigenkapital Alpenvorland GmbH per 31.1.2006  
-699.270,02 €.....nicht strittige Minderung  
+785.496,24 €..... nicht strittige Erhöhung  
-640.000 €.....Ausschüttung gem. § 8 Abs 4 UmgrStG  
**340.523,37 € steuerrechtliches Umwandlungskapital per 31.1.2006 laut BFG**

Die Bf ist der Ansicht, dass auch die Körperschaftsteuer (KSt) – Rückstellung 2006 der per 31.1.2006 umgewandelten GmbH in Höhe von 422.090 € Teil des Umwandlungskapitals sei. Nach der Ansicht der Bf sei die KSt-Rückstellung aus der Umwandlungsbilanz zu eliminieren. Daher müsse sich in Höhe dieser KSt-Rückstellung das Umwandlungskapital erhöhen. Daher behauptete die Bf, das Umwandlungskapital sei in Höhe von 762.613,37 € anzusetzen (340.523,37 + 422.090) (Vorlageantrag S. 2, HA 88/2009; Beilagen zum Schreiben der Vertreterin der Bf vom 21.11.2011: Aufstellung „Alpenvorland GmbH-Umwandlung-Alpenvorland ZZ GmbH & Co KG; „Umwandlungsbilanz gem. § 8 Abs 5 UmgrStG per 31.1.2006 BERICHTIGT“ = HA 34, 35/2009).

**Das BFG stellt fest:**

**Entgegen der Ansicht der Bf** (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 21.11.2011, Beilage Alpenvorland GmbH- Umwandlung-Alpenvorland ZZ GmbH & Co KG) **ist die KSt-Rückstellung 2006 von 422.090 € nicht Teil des Umwandlungskapitals, sondern Teil des Fremdkapitals. Diese KSt-Rückstellung ist bereits in der ursprünglichen Schlussbilanz der Alpenvorland GmbH per 31.1.2006 und in der ursprünglichen Umwandlungsbilanz der Alpenvorland GmbH per 31.1.2006 richtig als Fremdkapital angesetzt worden** (ursprüngliche Umwandlungsbilanz der Alpenvorland GmbH per

31.1.2006, HA 80/2009; Schlussbilanz der Alpenvorland GmbH per 31.1.2006, HA 81/2009).

**Im Hinblick darauf, dass 49% der Mitunternehmeranteile an der Alpenvorland KG wenig später durch die XX Holding GmbH (1.2.2006) in die YY GmbH eingebracht worden sind, wird festgestellt:**

49% des Umwandlungskapitals per 31.1.2006 sind 166.856,45 € ( $340.523,37 \times 0,49$ ), d.s. um 206.824 € weniger als der Ansatz der Bf laut Vorlageantrag ( $762.613,37 \times 0,49 = 373.680,55$  €).

**Die XX GmbH hat per 1.2.2006 49% der Kommanditanteile an der Alpenvorland ZZ GmbH & Co KG** (richtiges Einbringungskapital in Bezug auf diese 49%: 166.856,45 € und nicht , wie die Bf nach einer Berichtigung der ursprünglichen Ansätze meint, 373.680,55) **in die YY GmbH eingebracht und als Gegenleistung Anteile (16,38%) an der YY GmbH erhalten** (Vorlageantrag vom 17.11.2012, S. 2, HA 88/2009).

**Anlässlich der Einbringung von 49% des Kommanditanteiles an der Alpenvorland KG durch die XX Holding GmbH in die YY GmbH FN 123 t (HA 37/2009) wurde durch die XX Holding GmbH die KSt Rückstellung 2006 der per 31.1.2006 umgewandelten Alpenvorland GmbH (422.090 € ) anteilig (49% von 422.090 € = 206.824 €) dem richtigen Einbringungskapital von 166.856,45 € zugerechnet und auf die erhaltene Beteiligung der XX Holding an der YY GmbH aktiviert. Die Bf setzte daher auf Grund der Einbringung per 1.2.2006 einen Buchwert der erworbenen Beteiligung an der YY GmbH von 373.680,55 € an** (Schreiben der Bf vom 27.9.2011, + Beilage "Herleitung Buchwert der verkauften YY-Anteile" HA 27/2009; Vorlageantrag, S. 2 und 3: hier wird diese Feststellung zitiert und nicht substantiiert bestritten HA 88/2009).

**Hiezu wird festgestellt:** Die durch die XX GmbH im Zuge dieser Einbringung erworbene Beteiligung an der YY GmbH wurde um 206.824 € (49% der KSt-Rückstellung von 422.090 €) überhöht angesetzt. Die KSt- Rückstellung ist Fremdkapital und ist daher nicht als Einbringungskapital anzusetzen. **Der Buchwert der Beteiligung wurde daher fälschlich in Höhe von 373.680,55 € angesetzt** ( Schreiben der Bf vom 27.9.2011, + Beilage "Herleitung Buchwert der verkauften YY-Anteile" HA 27/2009); **der richtige Buchwert hätte 166.856,45 €** (um 206.824 € niedriger) **gelaутet**.

**Ferner brachte die XX Holding per 1.2.2006 49% der Anteile an der SienaLTD Montagedienstleistungen GmbH (49% des Einbringungskapitals machten damals 14.787,83 € aus) mit einem Anschaffungswert unternehmensrechtlich wie steuerrechtlich in Höhe von 14.787,83 € (bezogen auf 49% der Anteile) in die YY GmbH ein und erhielt dafür weitere 0,52% der Anteile an der YY GmbH ( Schreiben der Bf vom 27.9.2011, + Beilage "Herleitung Buchwert der verkauften YY-Anteile" HA 27/2009; Vorlageantrag, S. 2, HA 88/2009).**

Diese zusätzlichen Anteile an der YY GmbH entsprachen einem nicht strittigen Buchwert von 14.787,83 € ( Schreiben der Bf vom 27.9.2011, + Beilage "Herleitung Buchwert der verkauften YY-Anteile" HA 27/2009; Vorlageantrag, S. 2, HA 88/2009).

Somit erhielt die XX Holding per 1.2.2006 insgesamt durch die Einbringung der 49%-Mitunternehmeranteile an der Alpenvorland KG und der 49%-Kapitalanteile an der SienaLTD GmbH 16,9 % der Anteile an der YY GmbH. Der Buchwert der eingebrachten Anteile und der Buchwert der wegen dieser Einbringung erhaltenen Anteile an der YY GmbH habe insgesamt nach Ansicht der Bf 388.468,38 € (373.680,55 € + 14.787,83 €) betragen (Vorlageantrag, S. 2 HA 88/2009; Schreiben der Bf vom 27.9.2011, + Beilage "Herleitung Buchwert der verkauften YY-Anteile" HA 27/2009).

**Hiezu wird festgestellt: Tatsächlich lag der Buchwert der per 1.2.2006 in die YY GmbH eingebrachten Anteile [ ident mit 49% (166.856,45 €) des Umwandlungskapitals per 31.1.2006 (340.523.27 €) zuzüglich 14.787,83 €] um 206.824 € niedriger und betrug 181.644,28 € (166.856,45 + 14.787,83 €).**

**Jedenfalls war der steuerliche Buchwert des am 1.2.2006 bestehenden 49%-Anteiles der XX GmbH an der Alpenvorland KG zuzüglich des steuerlichen Buchwertes des am 1.2.2006 bestehenden 49%-Anteiles der XX GmbH an der SienaLTD GmbH ident mit dem steuerlichen Buchwert (2.2.2006) des Anteiles der XX GmbH an der YY GmbH (Vorlageantrag, S. 2) ; Schreiben der Bf vom 27.9.2011, + Beilage "Herleitung Buchwert der verkauften YY-Anteile" HA 27/2009).**

**Die restlichen 51 % der Anteile an beiden Gesellschaften (Alpenvorland GmbH & Co KG , SienaLTD GmbH) hat die XX Holding GmbH im Wirtschaftsjahr 2007 der YY GmbH verkauft und den Erlös 2007 versteuert. Dieser Verkauf ist nicht strittig (Vorlageantrag S. 2 , HA 88/2009; Schreiben der Bf vom 27.9.2011, + Beilage "Herleitung Buchwert der verkauften YY-Anteile" HA 27/2009).**

**Per 31.8.08** wurde die XX Holding GmbH samt Anwachsung der XX Consulting KG in die BF GmbH & Co KG (Bf) (FN 123 k) errichtend umgewandelt (Vorlageantrag S. 2 HA 8/2009; Schreiben der Bf vom 27.9.2011, + Beilage "Herleitung Buchwert der verkauften YY-Anteile" HA 27/2009).

Dabei ging der Anteil an der YY GmbH von der XX Holding GmbH auf die BF GmbH und Co (Bf) über, ohne dass sich der Buchwert änderte (Umwandlungsbilanz der XX Holding GmbH zum 31.8.2008 Dauerbelege DB 21; steuerliche Eröffnungsbilanz der Bf zum 1.9.2008, DB 13). Dann verkaufte am 13.11.2008 die Bf BF GmbH und Co KG die Anteile an der YY GmbH. Die BF GmbH & Co hat ein abweichendes WJ zum 31.3. Daher ist der Veräußerungserlös 2009 berücksichtigen (Berufung vom 11.9.2012, 1. Seite = HA 85/2009; Vorlageantrag vom 17.11.2012, HA 88/2009).

Bei der Veräußerungsgewinnermittlung per 13.11.2008 wurde durch die Bf ein steuerlicher Buchwert von 388.468,38 € angesetzt (Berufung vom 11.9.2012, S. 1,2, HA 85, 86/2009; Vorlageantrag, S. 2 vom 17.11.2012, HA 88/2009; Schreiben vom 27.9.2011, Beilage „Beantwortung Ergänzungsersuchen vom 29. Juli 2011 HA 28/2009 ). Tatsächlich lag der steuerliche Buchwert um 206.824 € (49% der strittigen KSt-Rückstellung) niedriger und betrug **181.644,28 €** (166.856,45 + 14.787,83 €).

Das Finanzamt verminderte im bekämpften Bescheid diesen Buchwert um 206.824 € und erhöhte daher den steuerpflichtigen Veräußerungserlös um 206.824 €.

Jedenfalls war der steuerliche Buchwert des am 1.2.2006 bestehenden 49%-Anteiles der XX GmbH an der Alpenvorland GmbH & Co KG zuzüglich des Buchwertes des am 1.2.2006 bestehenden 49%-Anteiles der XX GmbH an der SienaLTD GmbH ident mit dem Buchwert (2.2.2006, vgl. § 14 Abs 2 UmgrStG) des Anteiles der XX GmbH an der YY GmbH und auch ident mit dem Buchwert des im Jahr 2008 (13.11.) verkauften Anteiles der Bf an der YY GmbH (Berufung 11.9.2012, S. 2, Vorlageantrag, S. 2).

## **Rechtliche Beurteilung**

Die Alpenvorland GmbH wurde per 31.1.2006 in die Alpenvorland GmbH & Co KG errichtend umgewandelt.

100%-Gesellschafter der umgewandelten Alpenvorland GmbH war damals die XX GmbH (Rechtsvorgängerin der Gesellschafter der Bf). Durch diese Umwandlung ging der Kapitalanteil der XX GmbH an der Alpenvorland GmbH unter. Statt dessen erhielt die XX GmbH auf Grund dieser Umwandlung per 1.2.2006 alle Anteile an der neu errichteten Personengesellschaft Alpenvorland GmbH & Co KG (Walter, Umgründungssteuerrecht, 6. Auflage, TZ 241).

Diese 100%-Anteile sind in der Höhe des Umwandlungskapitals der per 31.1.2006 umgewandelten Alpenvorland GmbH zu bewerten [§ 9 Abs 1 Z 1 UmgrStG; Kofler, UmgrStG, 5. Aufl 2016 § 8 TZ 82 a; § 9, TZ 21 und 92; Walter, Umgründungssteuerrecht, 6. Auflage, TZ 244, 246, 252; Hübner-Schwarzinger, Buchungs- und Bilanzierungspraxis bei Umgründungen (2003), 62, 63].

Zu untersuchen ist, ob dieses Umwandlungskapital per 31.1.2006 340.523,37 € oder 762.613,37 betrug. Der rechnerische Unterschied von 422.090 € besteht in der Höhe der Körperschaftsteuerrückstellung der per 31.1.2006 umgewandelten Alpenvorland GmbH. Die XX GmbH und die Bf sind der Ansicht, dass diese Körperschaftsteuerrückstellung (KSt-Rückstellung) nicht Teil der steuerlichen Umwandlungsbilanz der Alpenvorland GmbH sein dürfe, weil eine KSt-Rückstellung gem. § 12 Abs 1 Z 6 KStG steuerneutral sei. Daher mindere die KSt-Rückstellung (422.090 €) nicht das Umwandlungskapital (Berufung vom 11.9.2012, 2. Seite).

Wäre die Ansicht der Bf richtig, würde sich der Buchwert der Beteiligung der XX GmbH an der Alpenvorland GmbH & Co KG per 1.2. 2006 um die KSt-Rückstellung erhöhen. Für den Fall des Verkaufs dieser Beteiligung durch die XX GmbH per 1.2.2006 würde somit die Höhe der KSt-Rückstellung den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn schmälern. Tatsächlich wurden durch die XX GmbH 49% der Mitunternehmeranteile an der Alpenvorland KG per 1.2.2006 in die YY GmbH eingebracht. Diese Beteiligung an der YY GmbH wurde später (Wirtschaftsjahr 2009) verkauft. Wäre die Ansicht der Bf richtig, würden 49% der KSt-Rückstellung den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn 2009 schmälern, weil der Buchwert an dieser 2009 verkauften Beteiligung um 49% der KSt-Rückstellung erhöht wäre.

**Hiezu wird durch das BFG bemerkt.**

Diese Rechtsansicht der Bf steht mit § 12 Abs 1 Z 6 KStG nicht im Einklang. Eine KSt-Rückstellung ist gem. § 12 Abs 1 Z 6 nicht abzugsfähig. „Nicht“ bedeutet „niemals“. Diese

Nicht-Abzugsfähigkeit erfasst nicht bloß den laufenden Gewinn, sondern jede Art von Gewinn, dh auch einen allfälligen Liquidationsgewinn (§ 19 KStG) und auch den Gewinn aus der Veräußerung einer Beteiligung, deren Buchwert von einem Umwandlungskapital abhängt, welches von einer Schlussbilanz herrührt, in welcher eine KSt-Rückstellung enthalten war. Wäre dem nicht so, würde, wie schon das Finanzamt bemerkt hat (Bescheidebegründung vom 21.8.2012), ein nicht abzugsfähiger Aufwand bei einer späteren Veräußerung über den Buchwert zur Abzugspost werden.

### **Zum selben Ergebnis führen folgende Überlegungen:**

Die Bf sieht die strittige KSt-Rückstellung nicht als Teil der steuerrechtlichen Umwandlungsbilanz per 31.1.2006 (Berufung vom 11.9.2012).

Hiezu wird durch das BFG bemerkt:

Nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (§ 5 Abs 1 EStG 1988 idF von 2006 i V m § 198 HGB idF von 2006) hat die handelsrechtliche Schlussbilanz der Alpenvorland GmbH per 31.1.2006 auch die strittige KSt-Rückstellung zu enthalten. Da eine steuerliche Spezialvorschrift, die den Ansatz der KSt-Rückstellung in der steuerlichen Umwandlungsbilanz verbietet, nicht existiert, muss diese Rückstellung jedenfalls auch in der steuerlich wirksamen Umwandlungsbilanz und nicht nur in der Handelsbilanz enthalten sein (§ 5 Abs 1 EStG, Maßgeblichkeitsprinzip).

Verprobt werden kann diese Überlegung damit, dass bei Bezahlung der Körperschaftsteuerschuld das Bestandskonto Kassa/Bank belastet wird und insoweit zwischen dem Kassen/Bank-Bestand unternehmens- wie steuerrechtlich kein Unterschied bestehen kann. In gleicher Weise stellt daher ein Körperschaftsteuer-Guthaben aufgrund Vorauszahlung eine Forderung dar, die unternehmens- und steuerrechtlich gleich zu behandeln ist ( Bertl/Hirschler, Schlussbilanz und Umwandlungsbilanz - Systematisierung der Unterschiede , RWZ 2013/93, 365).

Angenommen, die per 31.1.2006 umgewandelte GmbH hätte in der Vergangenheit Ausgaben für Geschäftsessen getätigt, die steuerrechtlich nur zur Hälfte abzugsfähig gewesen wären. Bilanziell hätte sich das bezahlte Geschäftsessen allerdings in voller Höhe auf das Bestandskonto Kassa/Bank ausgewirkt. Dementsprechend wäre auch in der Umwandlungsbilanz die Mehr-Weniger-Rechnung hinsichtlich des Geschäftsessens nicht zu berücksichtigen (bzw wäre nicht berücksichtigbar), da die Bestandskonten unternehmensrechtlich und steuerrechtlich insoweit gleich groß sein müssen ( Bertl/

Hirschler, Schlussbilanz und Umwandlungsbilanz - Systematisierung der Unterschiede , RWZ 2013/93, 365).

Bei einer KSt-Rückstellung handelt es sich um eine Verbindlichkeit, die das Vermögen der Körperschaft zum Bilanzstichtag genauso gemindert hat wie z.B. eine Ausschüttungsverbindlichkeit, der ebenso kein abzugsfähiger Aufwand zu Grunde liegt (siehe insoweit das zutreffende Vorbringen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung HA 87/2009). Die Frage der Abzugsfähigkeit eines Aufwandes hat nichts mit der Qualifikation einer Bilanzposition als Eigen- oder Fremdkapital zu tun.

Vergleichbares gilt z.B. für steuerfreie Beteiligungserträge iSd § 10 KStG . Auch diese Erträge sind bestandskontenwirksam realisiert worden und können auch in einer steuerlichen Bilanz nicht ignoriert werden, würde doch andernfalls ein um den Beteiligungsertrag verminderter steuerlicher Buchwert des Kassa/Bank-Bestandes vorliegen ( Bertl/Hirschler, Schlussbilanz und Umwandlungsbilanz - Systematisierung der Unterschiede , RWZ 2013/93, 365).

Diese Beispiele sollen verdeutlichen, dass bei konsequenter Anwendung der Rechtsansicht der Bf steuerlich nicht abzugsfähige Zahlungen die Bestandskonten einer Steuerbilanz nicht mindern dürften und steuerfreie Zahlungseingänge die Bestandskonten nicht erhöhen dürften; dies würde dazu führen, dass die Steuerbilanz geradezu regelmäßig wesentliche Daten enthalten würde, die mit der Wirklichkeit nichts zu tun hätten. Damit würde die Steuerbilanz entgegen § 4 Abs 2 EStG den Grundsätzen der Bilanzwahrheit und Bilanzvollständigkeit in einem wesentlichen Ausmaß nicht mehr entsprechen (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 11. Auflage, 113 f; vgl. Kofler, UmgrStG, 5. Aufl. 2016, § 8 TZ 86, 86 a; § 9 TZ 222, 223 ).

Daher wird jedenfalls der Rechtsansicht der Bf zur Auslegung des § 8 Abs 5 UmgrStG für den Zeitraum 2006-2009 nicht gefolgt: Eine KSt-Rückstellung ist nach der Ansicht des BFG Teil der Schlussbilanz, Teil der sich daraus ergebenden Umwandlungsbilanz und mindert daher das Umwandlungskapital.

Die Bf brachte ferner vor:

Der Unterschiedsbetrag zwischen dem steuerlich maßgebenden **Buchwert aus der Umwandlungsbilanz** (per 31.1.2006) und der wegfallenden Beteiligung an der Kapitalgesellschaft (auf Grund der Umwandlung per 31.1.2006) sei steuerneutral (§ 9

Abs 2 iVm § 3 Abs 2 UmgrStG). In diesem Unterschiedsbetrag befände sich die KSt-Rückstellung (Vorlageantrag).

Hiezu wird durch das BFG bemerkt: Durch den Untergang der Beteiligung der XX GmbH an der Alpenvorland GmbH per 1.2.2006 ging die KSt-Rückstellung, die durch die Alpenvorland GmbH gebildet worden war, nicht unter. Vielmehr musste, wie oben begründet worden ist, die KSt-Rückstellung zwingend in der handelsrechtlichen Schlussbilanz (§ 198 HGB idF von 2006 iVm § 5 Abs 1 EStG 1988) und in Ermangelung einer dem entgegen stehenden steuerlichen Vorschrift auch in der Umwandlungsbilanz (§ 5 Abs 1 EStG 1988; § 8 Abs 4 und 5 UmgrStG) der Alpenvorland GmbH enthalten sein (vgl. Kofler, UmgrStG, 5. Aufl. 2016 § 8 TZ 86).

Die Bf sieht die KSt-Rückstellung als Teil des „berichtigten steuerrechtlichen Umwandlungskapitals“ (Schreiben der Bf vom 21.11.2011 samt Beilagen: „Alpenvorland GmbH – Umwandlung- Alpenvorland ZZ GmbH & Co KG“ und berichtigte Umwandlungsbilanz per 31.1.2006= HA 34/2009).

Ab 2013 soll „der Unterschiedsbetrag zwischen dem abgabenrechtlichen Umwandlungskapital am Umwandlungsstichtag und den vorhandenen Einlagen im Sinne des § 4 Abs 12 EStG 1988“ (ErIRV AbgÄG 2012, 1960 BlgNR 24. GP, 30) der Ausschüttungsfiktion gem § 9 Abs 6 UmgrStG unterzogen werden (Kofler, UmgrStG § 9 TZ 241 ). Wäre nun die KSt-Rückstellung Bestandteil des Umwandlungskapitals, würde jede KSt-Rückstellung bei Umwandlungen ab 1.1.2013 die Bemessungsgrundlage der Ausschüttungsfiktion erhöhen. Eine derartige Rechtsansicht wäre offensichtlich nicht richtig, wie das Finanzamt zu Recht in der Berufungsvorentscheidung vorbringt. Der Gesetzgeber des Jahres 2013 sieht somit offensichtlich die KSt-Rückstellung nicht als Teil des Umwandlungskapitals. Warum der Gesetzgeber des Jahres 2006 eine andere Auffassung vertreten haben könnte, hat die Bf nicht überzeugend begründen können.

Somit hat die Umwandlungsbilanz der Alpenvorland GmbH per 31.1.2006 die KSt-Rückstellung zu enthalten (vgl. Bertl/Hirschler, Schlussbilanz und Umwandlungsbilanz - Systematisierung der Unterschiede , RWZ 2013/93, 365) . Diese Rückstellung mindert daher das Umwandlungskapital. Wie oben dargestellt, beträgt dieses Umwandlungskapital per 31.1.2006 bei Einbeziehung der KSt-Rückstellung in die Umwandlungsbilanz 340.523,37 € und nicht, wie die Bf meint, 762.613,37 €.



Der Buchwert der Beteiligung der XX Holding GmbH an der im Zuge der Umwandlung per 31.1.2006 errichteten Personengesellschaft Alpenvorland KG beträgt daher per 1.2.2006, 0 Uhr, 340.523,37 € und nicht, wie die Bf meint, 762.613,37 €. Der Ansatz der Bf war in Höhe der KSt-Rückstellung (422.090 €) zu hoch.

Die XX Holding GmbH brachte nun per 1.2.2006 49% ihrer Anteile an der Alpenvorland GmbH & Co KG in die YY GmbH ein und erhielt dafür eine Beteiligung am Stammkapital der YY GmbH von 16,38%. Der Buchwert dieser 16,38%-Beteiligung an der YY GmbH, den die XX Holding GmbH anzusetzen hatte, betrug 49% des Buchwertes der untergehenden Beteiligung der XX Holding GmbH an der Alpenvorland GmbH & Co KG: 166.856,45 € ( $340.523,37 \times 0,49$ ), und nicht, wie die Bf meint, 373.680,55 € ( $762.613,37 \times 0,49$ ). Der Beteiligungsansatz der Bf betreffend die Beteiligung an der YY GmbH ab 2.2. 2006 war daher um 206.824 € zu hoch.

Die XX Holding GmbH brachte ferner noch 49% ihrer Anteile an der SienaLTD GmbH in die YY GmbH ein, wodurch sich der Buchwert ihres Anteiles an der YY GmbH um weitere, nicht strittige 14.787,83 € erhöhte. Der Buchwert des Anteiles der XX Holding GmbH an der YY GmbH betrug daher auf Grund der Einbringung per 1.2.2006 181.644,28 € ( $166.856,45 + 14.787,83 \text{ €}$ ) und nicht, wie die Bf vorträgt, 388.468,38 €. Der Buchwert, den die Bf ansetzt, ist daher um 206.824 € zu hoch.

Durch die Umwandlung der XX Holding GmbH in die BF GmbH & Co KG (Bf) im Wirtschaftsjahr 2009 ging die Beteiligung der XX Holding GmbH an der YY GmbH auf die Gesellschafter der Bf (§ 7 Abs 3 UmgrStG) über. Der Buchwert dieser Beteiligung blieb bei 181.644,28 € und betrug nicht, wie die Bf meint, 388.468,38 €. Es gab zu keinem Zeitpunkt eine Rechtsgrundlage dafür, die Körperschaftsteuerrückstellung aus 2006 dem Buchwert dieser Beteiligung anteilig (in Höhe von 49% dieser Rückstellung) hinzuzurechnen. Die Bf hat daher den Buchwert dieser Beteiligung um 206.824 € (= 49% der KSt-Rückstellung 2006 von 422.090 €) zu hoch angesetzt. Daher setzte die Bf den Veräußerungsgewinn 2009 aus dem Verkauf dieser Beteiligung um 206.824 € zu gering an. Indem das Finanzamt den steuerpflichtigen Gewinn 2009 um 206.824 € verglichen mit den Ansätzen der Steuererklärung erhöht hat, hat es nicht rechtswidrig gehandelt.

Im Wirtschaftsjahr 2009 verkaufte die Bf den Anteil an der YY GmbH .

**Das BFG sieht die Bemessungsgrundlagen 2009 in gleicher Höhe wie das Finanzamt im bekämpften Bescheid.**

**Daher ist die Beschwerde abzuweisen.**

**Begründung gemäß § 25 a Abs 1 VwGG:**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Durch dieses Erkenntnis wird eine Rechtsfrage iS von Art 133 Abs 4 B-VG berührt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

**Sachverhalt :**

Im Wirtschaftsjahr 2009 verkaufte die Bf, eine GmbH & Co KG, eine Beteiligung an der YY GmbH. Der Verkaufspreis abzüglich der Veräußerungskosten sowie des Buchwertes der Beteiligung gehört zu den festzustellenden, bei den Gesellschaftern der Bf steuerpflichtigen Einkünften. Strittig ist die Höhe des Buchwertes der Beteiligung. Dieser Buchwert rührt von einer errichtenden Umwandlung der Alpenvorland GmbH zum 31.1.2006 in die Alpenvorland GmbH & Co KG her. Die Komplementär-GmbH war die Arbeitsgesellschafterin dieser aus der ursprünglichen Alpenvorland-GmbH durch errichtende Umwandlung per 31.1.2006 entstandenen KG.

Die Rechtsvorgängerin der Bf, die XX Holding GmbH, war an der per 31.1.2006 umzuwandelnden Alpenvorland GmbH und an den Anteilen an der aus der errichtenden Umwandlung hervorgegangenen Alpenvorland GmbH & Co KG, sowie am Vermögen der Alpenvorland KG zu 100% beteiligt. Der Buchwert der Anteile der XX Holding GmbH an der KG per 1.2.2006, der sich aus dieser Umwandlung ergeben hat, ist strittig.

Die XX Holding GmbH und die Bf beziffern diesen Buchwert nach einer Bilanzberichtigung (Berichtigung der Umwandlungsbilanz per 31.1.2006) mit 762.613,37 €. In der ursprünglichen, später berichtigten Umwandlungsbilanz per 31.1.2006 war dieser Buchwert noch mit 257.567,27 € angegeben worden. Das Finanzamt sieht den Buchwert der Mitunternehmeranteile der XX Holding GmbH an der durch errichtende

Umwandlung entstandenen Alpenvorland KG um 422.090 € niedriger als die Bf nach der Bilanzberichtigung:

762.613,37....Buchwert laut Bf nach Bilanzberichtigung

-422.090 €....Minderung laut Finanzamt nach Bilanzberichtigung

Die einzige Streitfrage in diesem Verfahren ist, ob die Körperschaftsteuerrückstellung 2006 der per 31.1.2006 umgewandelten Alpenvorland GmbH in Höhe von 422.090 € diesen Buchwert, so wie ihn die Bf angegeben hat, mindert.

Das BFG stellt den Buchwert der Mitunternehmeranteile (Umwandlungskapital per 31.1.2006) wie folgt fest:

894.297,15 €..... handelsrechtliches Eigenkapital Alpenvorland GmbH per 31.1.2006

-699.270,02 €.....nicht strittige Minderung

+785.496,24 €..... nicht strittige Erhöhung

-640.000 €.....Ausschüttung gem. § 8 Abs 4 UmgrStG

**340.523,37 €** steuerrechtliches Umwandlungskapital per 31.1.2006 laut BFG

Die Bf ist der Ansicht, dass auch die Körperschaftsteuer (KSt) – Rückstellung 2006 der per 31.1.2006 umgewandelten Alpenvorland GmbH in Höhe von 422.090 € Teil des Umwandlungskapitals sei. Nach der Ansicht der Bf sei die KSt-Rückstellung steuerneutral (§ 12 Abs 1 Z 6 KStG) und daher aus der Umwandlungsbilanz zu eliminieren. Daher müsse sich in Höhe dieser KSt-Rückstellung das Umwandlungskapital erhöhen. Daher behauptete die Bf, das Umwandlungskapital sei in Höhe von 762.613,37 € anzusetzen.

Entgegen der Ansicht der Bf ist die KSt-Rückstellung von 422.090 € nicht Teil des Umwandlungskapitals, sondern Teil des Fremdkapitals.

**Im Hinblick darauf, dass durch die XX Holding GmbH 49% der Mitunternehmeranteile an der Alpenvorland KG wenig später (1.2.2006) in die YY GmbH eingebracht worden sind, wird festgestellt:**

49% des Umwandlungskapitals per 31.1.2006 sind 166.856,45 € ( $340.523,37 \times 0,49$ ), d.s. um 206.824 € weniger als der Ansatz der Bf ( 373.680,55 €).

Die XX Holding GmbH verkaufte am 1.2.2006 51% ihrer durch die Umwandlung erworbenen Mitunternehmeranteile an der Alpenvorland KG an die YY GmbH. Dieser Verkauf ist nicht strittig.

Die XX Holding GmbH brachte auch 49% dieser Mitunternehmeranteile per 1.2.2006 in die YY GmbH ein.

Der Buchwert der im Rahmen der Einbringung erhaltenen Anteile an der YY GmbH entsprach zum Großteil dem bisherigen Buchwert der eingebrachten 49%-Alpenvorland – KG – Anteile. Der restliche Buchwert rührt von der Einbringung der 49%-Kapitalanteile an der SienaLTD GmbH her:

Per 1.2.2006 verkaufte die XX Holding GmbH ferner 51% ihrer Kapitalanteile an der SienaLTD GmbH an die YY GmbH. Per 1.2.2006 brachte die XX Holding GmbH 49 % dieser Kapitalanteile in die YY GmbH ein.

Der Buchwert der im Rahmen der Einbringung erhaltenen Anteile an der YY GmbH entsprach dem untergegangenen Buchwert der eingebrachten 49%-Alpenvorland-KG-Anteile sowie dem untergegangenen Buchwert der eingebrachten 49%-Kapitalanteile an der SienaLTD GmbH.

Die Summe des Buchwertes der Anteile der XX Holding GmbH an der YY GmbH betrage somit nach der Einbringung per 1.2.2006 laut Bf:

373.680,55 € aus der Einbringung der 49%Alpenvorland-KG-Anteile laut Bf (strittig)

14.787,83 aus der Einbringung der SienaLTD-Kapitalanteile (nicht strittig)

**388.468,38 €** (Summe laut Bf)

#### **Das BFG stellt fest:**

Die Summe des Buchwertes der Anteile der XX Holding GmbH an der YY GmbH beträgt nach der Einbringung per 1.2.2006

166.856,45 € aus der Einbringung der 49%-Alpenvorland-KG-Anteile (206.824 € geringer als lt. Bf)

14.787,83 aus der Einbringung der SienaLTD-Kapitalanteile (nicht strittig)

**181.644,28 €** (Summe laut BFG)

Das Finanzamt ist zu Recht der Ansicht, dass der Anteil des Buchwertes der Anteile der XX Holding GmbH an der YY GmbH, der aus der Einbringung der 49%-Mitunternehmeranteile an der Alpenvorland KG herrührt, um 206.824 € niedriger ist, als dies von der Bf angegeben worden ist.

Im WJ 2009 wurde die XX Holding GmbH in die BF GmbH & Co KG (Bf) errichtend umgewandelt. Der Buchwert der Anteile der untergehenden XX Holding GmbH an der YY GmbH ging daher unverändert an die Kommanditisten der BF GmbH & Co KG über. Die BF GmbH ist die Arbeitsgesellschafterin dieser neu errichteten KG.

Im Wirtschaftsjahr 2009 verkaufte die Bf ihren Anteil an der YY GmbH.

Der bei den Gesellschaftern der Bf steuerpflichtige Veräußerungsgewinn aus diesem Verkauf mindert sich insbesondere um den Buchwert dieses Anteils. Der Buchwert dieses Anteiles beträgt

nicht 388.468,38 €, wie die Bf gemäß ihrer Steuererklärung vorbringt, sondern 181.644,28 €.

Daher erhöht sich der Veräußerungsgewinn aus diesem Verkauf, der in Bezug auf das Streitjahr festzustellen ist, nach der Ansicht des Finanzamtes und des BFG um 206.824 €.

**Strittig ist die Rechtsfrage**, ob die Körperschaftsteuerückstellung 2006 der per 31.1.2006 umgewandelten Alpenvorland GmbH Teil der Umwandlungsbilanz (§ 8 Abs 5 UmgrStG) per 31.1.2006 ist oder ob sie gedanklich daraus zu eliminieren ist. Wäre diese Rückstellung aus der Umwandlungsbilanz gedanklich zu eliminieren, wie die Bf vorbringt, würde sich das Umwandlungskapital in Höhe dieser Rückstellung erhöhen. Daher würde sich der Veräußerungsgewinn 2009 entsprechend mindern.

#### **Für die Eliminierung der Rückstellung aus der Umwandlungsbilanz per 31.1.2006**

wird von der Bf ins Treffen geführt, dass die KSt-Rückstellung als nicht betrieblich veranlasste Schuld (§ 12 Abs 1 Z 6 KStG) ertragsteuerlich nicht anzusetzen sei (Berufung vom 11.9.2012).

**Nach der Ansicht des BFG** ist dennoch die Körperschaftsteuerrückstellung der Alpenvorland GmbH 2006 Teil der Umwandlungsbilanz per 31.1.2006 (§ 8 Abs 5 UmgrStG):

Eine KSt-Rückstellung ist gem. § 12 Abs 1 Z 6 nicht abzugsfähig. „Nicht“ bedeutet nach der Ansicht des BfG „niemals“. Diese Nicht-Abzugsfähigkeit erfasst nicht bloß den laufenden Gewinn, sondern jede Art von Gewinn, dh auch einen allfälligen Liquidationsgewinn (§ 19 KStG) und auch den Gewinn aus der Veräußerung einer Beteiligung, deren Buchwert anteilig von einem Umwandlungskapital abhängt, welches von einer Schlussbilanz herrührt, in welcher eine KSt-Rückstellung enthalten war.

Zum selben Ergebnis des BFG führen folgende Überlegungen:

Die Bf sieht die strittige KSt-Rückstellung nicht als Teil der steuerrechtlichen Umwandlungsbilanz per 31.1.2006 (Berufung vom 11.9.2012).

Hiezu wird durch das BFG bemerkt:

Nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (§ 5 Abs 1 EStG 1988 idF von 2006 i V m § 198 HGB idF von 2006) hat die handelsrechtliche Schlussbilanz der Alpenvorland GmbH per 31.1.2006 auch die strittige KSt-Rückstellung zu enthalten. Da eine steuerliche Spezialvorschrift, die den Ansatz der KSt-Rückstellung in der steuerlichen Umwandlungsbilanz verbietet, nicht existiert, muss diese Rückstellung jedenfalls auch in der steuerlich wirksamen Umwandlungsbilanz und nicht nur in der Handelsbilanz (2006) enthalten sein (§ 5 Abs 1 EStG; vgl. Bertl/Hirschler, Schlussbilanz und Umwandlungsbilanz - Systematisierung der Unterschiede , RWZ 2013/93, 365).

Bei konsequenter Anwendung der Rechtsansicht der Bf würden steuerlich nicht abzugsfähige Zahlungen die Bestandskonten einer Steuerbilanz nicht mindern und steuerfreie Zahlungseingänge die Bestandskonten nicht erhöhen; dies würde dazu führen, dass die Steuerbilanz geradezu regelmäßig wesentliche Daten enthalten würde, die mit der Wirklichkeit nichts zu tun hätten. Damit würde die Steuerbilanz entgegen § 4 Abs 2 EStG den Grundsätzen der Bilanzwahrheit und Bilanzvollständigkeit in einem wesentlichen Ausmaß nicht mehr entsprechen (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 11. Auflage, 113 f; vgl. Bertl/Hirschler, Schlussbilanz und Umwandlungsbilanz - Systematisierung der Unterschiede , RWZ 2013/93, 365; vgl. Kofler, UmgrStG, 5. Aufl. 2016, § 8 TZ 86, 86 a; § 9 TZ 222, 223 ).

Daher folgt das BFG der Rechtsansicht der Bf jedenfalls auch in Bezug auf die Rechtslage von 2006-2009 (§ 8 Abs 5 UmgrStG idF von 2006-2009) nicht.

Die Bf sieht die KSt-Rückstellung als Teil des „berechtigten steuerrechtlichen Umwandlungskapitals“(Schreiben der Bf vom 21.11.2011 samt Beilagen: „Alpenvorland GmbH – Umwandlung- Alpenvorland ZZ GmbH & Co KG“ und berichtigte Umwandlungsbilanz per 31.1.2006 = HA 34/2009).

Ab 2013 soll „der Unterschiedsbetrag zwischen dem abgabenrechtlichen Umwandlungskapital am Umwandlungstichtag und den vorhandenen Einlagen im Sinne

des § 4 Abs 12 EStG 1988“ (ErIRV AbgÄG 2012, 1960 BlgNR 24. GP, 30) der Ausschüttungsfiktion gem § 9 Abs 6 UmgrStG unterzogen werden (Kofler, UmgrStG § 9 TZ 241 ). Wäre nun die KSt-Rückstellung Bestandteil des Umwandlungskapitals, würde jede KSt-Rückstellung bei Umwandlungen ab 1.1.2013 die Bemessungsgrundlage der Ausschüttungsfiktion erhöhen. Eine derartige Rechtsansicht wäre offensichtlich nicht richtig, wie das Finanzamt zu Recht in der Berufungsvorentscheidung vorbringt. Der Gesetzgeber des Jahres 2013 sieht somit jedenfalls die KSt-Rückstellung nicht als Teil des Umwandlungskapitals. Warum der Gesetzgeber der Jahre 2006-2009 eine andere Auffassung vertreten haben könnte, hat die Bf nach der Ansicht des BFG nicht überzeugend begründen können.

### **Erhebliche Rechtsfrage:**

Ob eine Körperschaftsteuerrückstellung einer im Jahr 2006 umgewandelten GmbH Teil der Umwandlungsbilanz ist und daher das Umwandlungskapital mindert oder nicht, ist vom VwGH noch nicht entschieden worden.

Durch diese Entscheidung des BFG wird eine Rechtsfrage iS von Art 133 Abs 4 B-VG berührt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt: Zur oben erwähnten Auslegung des § 8 Abs 5 UmgrStG und damit zur Frage, ob eine Körperschaftsteuerrückstellung Teil der Umwandlungsbilanz per 31.1.2006 zu sein hat oder nicht, gibt es noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Klagenfurt am Wörthersee, am 4. Mai 2017