

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch

die Richterin

R

in der Beschwerdesache des Bf., Adr. gegen den Bescheid des Finanzamts Amstetten Melk Scheibbs vom 7. März 2011, betreffend Einkommensteuer 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Beim Beschwerdeführer (Bf.) fand eine Betriebspprüfung statt, welche u.a. zu folgenden Feststellungen führte:

"Tz. 1 Ermittlung des Veräußerungsgewinnes

Bis zum Jahr 2008 war Herr Bf. Alleingesellschafter an der XGmbH. Mit 1.1.2008 trat Herr Bf. seinen Gesellschaftsanteil an die YGmbH ab.

In der Einkommensteuererklärung 2008 wurde ein Veräußerungsgewinn in der Höhe von 339.531,58 Euro angesetzt.

Dieser Veräußerungsgewinn wird im Zuge der BP um das nicht eingezahlte Stammkapital von 18.168,21 Euro erhöht. Der nicht einbezahlte Betrag des Stammkapitals verringert

die Anschaffungskosten. (Bisher wurden als Anschaffungskosten das Stammkapital zur Gänze vom Veräußerungspreis in Abzug gebracht.)

Ebenfalls den Veräußerungsgewinn erhöhend wirken die negativen Anschaffungskosten aufgrund der Einbringung des Einzelunternehmens zum 1.1.1998.

Das negative Eigenkapital in der Höhe von 1.090.010,63 ATS sowie die im Zuge der Einbringung eingebuchte Umstellungsrücklage in der Höhe von 658.085,37 ATS (welche zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung nicht mehr in der Bilanz aufscheint), das sind zusammen 1.748.096 ATS oder Euro 127.039,09 Euro, sind als negative Anschaffungskosten zum Veräußerungsgewinn hinzuzurechnen.

Berechnung:

Veräußerungsgewinn lt. Erklärung	339.531,58
+ nicht einbezahltes Stammkapital	18.168,21
+ neg. AK	127.039,09
Veräußerungsgewinn lt. BP	Euro 484.738,88

"

Gegen den daraufhin ergangenen Einkommensteuerbescheid 2008 legte der Bf. Berufung/Beschwerde ein, die wie folgt begründet wurde:

"Anlässlich der Betriebsprüfung über das Jahr 2008 wurde von Seiten des oa. Amtes der Veräußerungsgewinn iHv. 484.738,88 Euro ermittelt, darin enthalten sind die nicht eingezahlte Stammeinlage iHv. 18.168,21 Euro und negative Anschaffungskosten iHv. 127.039,09 Euro.

Die negativen Anschaffungskosten wurden vom Prüfer wie nachstehend angeführt berechnet:

Addition des negativen Eigenkapitals des Einzelunternehmers Bf. aus der Schlussbilanz zum 31.12.1997: 1.090.010,63 ATS und der handelsrechtlichen Umstellungsrücklage: 658.085,37 ATS ergibt: 1.748.096,00 ATS (127.039,09 Euro).

Vorgeschichte:

Das Einzelunternehmen des Herrn Bf. ist zum Einbringungsstichtag 1.1.1998 unter Anwendung des Art. III UmgrStG. (Buchwerteinbringung) in die XGmbH ohne Gewährung von Anteilen (§ 19(2)5 UmgrStG.) eingebrochen worden. Die Aufwertung des Sachanlagevermögens unter gleichzeitiger Anpassung der Abfertigungsrückstellung an die handelsrechtlichen Vorschriften erbrachte den erforderlichen positiven Verkehrswert, welcher in der Einbringungsbilanz zum 1.1.1998 als handelsrechtlicher Umgründungsmehrwert ausgewiesen wurde.

Die in der Folge in diesem Zusammenhang getätigten jährlichen hr. Abschreibungen sind im Rahmen der steuerlichen Mehr/Weniger-Rechnung neutralisiert worden (RZ 997 UmgrStR).

Ermittlung der "Sonstigen Einkünfte" wegen Anteilsveräußerung gem. § 31(1) EStG.

Unterschiedsbetrag gem. § 31(3) EStG.

Verkaufserlös	375.868,00 €	(100% Anteile an der XGmbH)
Anschaffungskosten		
lt. Evidenzkonto	42.877,74 €	
Veräußerungsgewinn	418.745,74	

Evidenzkonto gem. § 43(2) UmgrStG.

Ermittlung der steuerlichen Anschaffungskosten gem. § 20 UmgrStG:

Bisherige GmbH.Anteile (RZ 1098 UmgrStR) ATS 500.000,-- € 36.336,42

Wert der Sacheinlage gem. §§ 16. u. 17 UmgrStG. ATS 1.090.010,63 € 79.214,16

ergeben sich **negative** Anschaffungskosten ATS 590.010,63 € 42.877,74

Der Prüfer vermischt in seiner Berechnung hr. Werte mit steuerlich relevanten Werten, wobei noch festgestellt werden muss, dass die hr. Umstellungsrücklage ein positiver Wert (positive Anschaffungskosten) ist und deshalb allenfalls mit den steuerlichen negativen Anschaffungskosten zu saldieren wäre.

Diese hr. Umstellungsrücklage stellt eine unbare Entnahme gem. § 16(5)2 UmgrStG. dar, deren Entnahme zu 75% steuerfrei getätigt werden kann, demnach wären zum Zeitpunkt einer eventuell getätigten Entnahme maximal 11.956,23 Euro zu versteuern gewesen.

Aus heutiger Sicht kann nicht mehr schlüssig erklärt werden, weshalb die steuerneutral gebildete hr. Umstellungsrücklage in der Steuerbilanz zum 31.12.2007 nicht mehr aufscheint (eventuell Entnahmen erfolgt sind), jedenfalls kann sie nicht Bestandteil des Veräußerungsgewinnes sein. Die hr. Umstellungsrücklage war im gesamten Prüfungszeitraum nicht mehr existent.

Es wird beantragt, den nach den Vorschriften des § 31 EStG ermittelten Veräußerungsgewinn iHv. 418.745,74 Euro als Besteuerungsgrundlage zu verwenden."

Der Betriebsprüfer gab zu der Berufung folgende Stellungnahme ab:

"Die Berufung richtet sich gegen die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes im Zuge der BP.

Zu den Einwendungen wird wie folgt Stellung genommen:

- a) Anschaffungskosten der GmbH-Anteile können nur die einbezahnten Beträge für diese Anteile darstellen, nicht aber der gesamte GmbH-Anteil.
- b) Als Teil der neg. Anschaffungskosten wurden auch in der Berufung die Höhe des negativen Kapitalkontos bei der Einbringung angesetzt. Dies ist richtig.

c) Bei der Einbringung zum 1.1.1998 wurde in der Einbringungsbilanz unter Pkt IV. Gewinnrücklage eine Passivpost im Sinne des § 16/5/2 UmgrGes in Höhe von ATS 658.085,37 gebildet. Diese Passivpost vermindert die steuerlichen Anschaffungskosten der Anteile der übernehmenden GmbH.

Die Bildung der Passivpost im Sinne des § 16/5/2 UmgrG (Umgründungsrücklage) ermöglichte es, in den nächsten Jahren Auszahlungen aus der GmbH an den Gesellschafter zu tätigen ohne eine KESt zu entrichten.

Aus diesem Grund gehört die Passivpost auch zu den neg. Anschaffungskosten der Einbringung und erhöht jetzt auch den Veräußerungsgewinn der GmbH-Anteile.

Es wird daher empfohlen, die Berufung als unbegründet abzuweisen."

Die Möglichkeit, den Sachverhalt im Rahmen eines Bundesfinanzgericht am 25. Juni 2014 angesetzte Erörterungstermin zu klären, wurde vom steuerlichen Vertreter des Bf. (und vom Bf.) nicht wahrgenommen und der Erörterungstermin fand daher nicht statt. Stattdessen brachte er am 23. Juni 2014 nochmals folgende Stellungnahme ein:

"Im Jahr 1988 erfolgte die Einbringung des EU in die GmbH. Aufgrund eines negativen Eigenkapitals wurden zur Erreichung eines positiven Verkehrswertes die stillen Reserven aufgelöst. Dies ist jedoch nur handelsrechtlich von Belang. Es ergab sich dadurch ein hr. Einbringungskapital von ATS 658.085,37, welches als Umstellungsrücklage in die handelsrechtl. Bilanz eingebucht wurde. Diese Umstellungsrücklage hat ME eher den Charakter eines "Firmenwertes", welcher hr. abgeschrieben wurde.

Da nun die stillen Reserven nur handelsrechtlich relevant sind, wurde dies im Zuge der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechung Rechnung getragen und die Afa dementsprechend korrigiert.

Die Berechnung der Anschaffungskosten des Gesellschaftsanteils ist ME folgendermaßen vorzunehmen:

Negativer Buchwert des einzubringenden Unternehmens ATS -1,090.010,63

Handelsrechtliche Aufwertung Stiller Reserven ATS + 1.748.096,00

= Einbringungswert lt. Handelsrecht ATS 658.085,37

Ermittlung der steuerlichen Anschaffungskosten:

Aufwertung der Stillen Reserven ATS 1.748.096,00

Einbringungswert ATS - 658.085,37

= steuerliche Anschaffungskosten ATS - 1,090.010,93

+ Stammkapital ATS + 500.000,00

= negative Anschaffungskosten somit ATS - 590.010,93

Aufgrund diese o.a. Berechnungsschemas wird ja deutlich, dass diese "Umstellungsrücklage" nicht zu steuerlichen Anschaffungskosten (ob positiv oder negativ) führen kann. Ich bitte daher im Namen meines Mandanten um Stattgabe der Berufung".

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt:

Der Bf. hat zum Einbringungsstichtag 1.1.1998 sein Einzelunternehmen unter Anwendung des Art. III UmgrStG (Buchwerteinbringung) in die XGmbH eingebracht.

Bis zum Jahr 2008 war der Bf. Alleingesellschafter an der XGmbH. Mit 1.1.2008 trat der Bf. seinen Gesellschaftsanteil an die YGmbH ab.

Unstrittige Fakten laut den vorliegenden Unterlagen (*Beträge in ATS*):

Kapital des Einzelunternehmens vor Einbringung (31.12.1997): -1.090.010,63

Kapital nach Aufwertung des Anlagevermögens und Erhöhung der Abfertigungsrückstellung: +1.158.085,37

(Aufwertung Sachanlagevermögen 2.498.373,- Erhöhung Abfertigungsrückstellung 250.277,- ergibt 2.248.096,- Kapitaländerung).

Probe: -1.090.010,63 + 2.248.096,- = 1.158.085,37

Der Betrag in Höhe von 1.158.085,37 setzt sich laut Bilanz aus 500.000,- Stammkapital und 685.085,37 Kapitalrücklage zusammen. Das bedeutet, dass das gesamte Eigenkapital der GmbH laut Bilanz durch die Einbringung (Sacheinlage) entstanden ist (Sachgründung durch Einbringung des Einzelunternehmens).

Laut Sacheinlagevertrag (Einbringungsvertrag) und laut Firmenbuchauszug wurde bei Gründung eine Barleistung von 250.000,- ATS auf das Stammkapital geleistet. Sonst sind keine Beweise aktenkundig, dass das Stammkapital wirklich einbezahlt wurde. In der aufgewerteten Einbringungsbilanz wurde aber dargestellt, dass das gesamte Stammkapital durch die Sacheinlage des Einzelunternehmens erbracht wurde (siehe Berechnung oben).

Unstrittig in Hinblick auf die Anschaffungskosten der Anteile ist im gegenständlichen Fall somit nur das negative Kapitalkonto des eingebrachten Einzelunternehmens.

Strittig ist hingegen, ob die sogenannte „Umstellungsrücklage“ - und ob und inwieweit das Stammkapital bei der Veräußerungsgewinnermittlung zu berücksichtigen ist. Laut Einbringungsbilanz ist gar keine Bareinzahlung auf das Stammkapital, sondern nur eine Sacheinlage erfolgt.

Rechtslage:

Gemäß § 31 Abs 1 EStG 1988 (idF BGBI I 2001/2 ab 2001) gehören zu den sonstigen Einkünften die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteiles an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war.

Als Einkünfte sind gemäß § 31 Abs 3 EStG 1988 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös (Abs. 1) einerseits und den Anschaffungskosten sowie den Werbungskosten andererseits anzusetzen.

Veräußerungserlös ist alles, was der Erwerber als Gegenleistung für die Erlangung der Beteiligung aufwendet.

Der Veräußerungserlös ist nach dem Zuflussprinzip (§ 19) zu erfassen.

Zu den Anschaffungskosten zählt alles, was der Erwerber aufwendet, um die Beteiligung zu erwerben; auch nachträgliche Anschaffungskosten wie zB Gesellschafterzuschüsse, verdeckte Ausschüttungen und Kapitalerhöhungen gehören zu den Anschaffungskosten des Anteils (Doralt/Kempf, EStG⁸, § 31 Tz 128,129).

Im Beschwerdefall ist unbestritten, dass die Bestimmungen des Art. III des Umgründungssteuergesetzes zur Anwendung kommen.

Die maßgeblichen Rechtsvorschriften für den vorliegenden Fall sind:

§ 20 Abs. 2 UmgrStG (Bewertung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft) iVm. § 16 UmgrStG (Höhe der Anschaffungskosten durch Einbringung erworbener Anteile)

§ 43 Abs. 2 UmgrStG (Evidenzpflicht der Anschaffungskosten)

§ 4 Abs. 12 Z 3 EStG 1988 (Evidenzkonto wegen steuerneutraler Einlagenrückzahlungen)

Gemäß § 20 Abs 2 Z 1 UmgrStG gilt im Falle der Gewährung von Anteilen im Sinne des § 19 Abs. 1 und Abs. 2 Z 1 und 2 der nach den §§ 16 und 17 maßgebende Wert der Sacheinlage als deren Anschaffungskosten.

Gemäß § 16 Abs. 1 UmgrStG hat der Einbringende das in § 15 genannte Vermögen in der Einbringungsbilanz (oder im Einbringungsvertrag) und einzubringende Kapitalanteile im Einbringungsvertrag mit den in § 14 Abs. 1 genannten Werten anzusetzen (Buchwerteinbringung).

Gemäß § 14 Abs. 1 ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt.

Laut § 43 Abs. 2 UmgrStG sind die sich auf Grund einer Umgründung ergebenden oder die zu übernehmenden Buchwerte oder Anschaffungskosten von Anteilen von den davon Betroffenen und im Falle eines unentgeltlichen Erwerbes von ihren Rechtsnachfolgern aufzuzeichnen und evident zu halten (BGBl 1996/797). Die Aufzeichnungs - und Evidenzhaltungspflicht gemäß § 43 gilt ab 1. Jänner 1997 und erstreckt sich auf alle Buchwerte und Anschaffungskosten von Anteilen, die sich auf Grund einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes ergeben haben oder zu übernehmen sind (3. Teil Z 6 lit j).

Gemäß § 4 Abs. 12 Z 3 EStG 1988 hat die Körperschaft den Stand der Einlagen im Sinne dieser Vorschrift im Wege eines Evidenzkontos zu erfassen und seine Erhöhungen durch weitere Einlagen und Zuwendungen und Verminderungen durch Ausschüttungen oder

sonstige Verwendungen laufend fortzuschreiben. Das Evidenzkonto ist in geeigneter Form der jährlichen Steuererklärung anzuschließen (BGBI 1996/201 ab 1996).

Bei Einbringungen nach Art. III UmgrStG kommt es bei der übernehmenden Körperschaft in Höhe des steuerlichen Sacheinlagewertes (sofern dieser positiv ist) zu einer Erhöhung des Evidenzkontos (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, § 4 Tz. 466).

Durch die Anwendung des Umgründungssteuergesetzes soll verhindert werden, dass bei Änderungen der Rechtsform zwangsweise die stillen Reserven aufgedeckt und einer Besteuerung unterzogen werden. Ohne Umgründungssteuergesetz würde z.B. die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine GmbH steuerlich einen Tauschvorgang darstellen, der einer Veräußerung des Einzelunternehmens entspricht (Tausch Einzelunternehmen gegen GmbH-Anteile).

Durch die im Umgründungssteuergesetz vorgesehene Buchwertfortführung wird die Aufdeckung der stillen Reserven zwar verhindert, diese dürfen aber nicht endgültig verlorengehen, sondern bleiben in den Anschaffungskosten (AK) der erworbenen GmbH-Anteile „gespeichert“. Die stillen Reserven werden somit erst bei der Veräußerung dieser Anteile aufgedeckt.

Der Einbringende kann nach § 16 UmgrStG seinen Wert der Sacheinlage in einem bestimmten Rahmen verändern (er muss nicht das gesamte Unternehmen einbringen). Diese Veränderungen haben aber ebenso einen Einfluss auf den steuerlichen Wert der Anschaffungskosten der erhaltenen GmbH-Anteile wie eine nachträgliche Einlagenrückzahlung im Sinne von § 4 Abs. 12 EStG.

Der Argumentation des steuerlichen Vertreters, daß die Umstellungsrücklage eher den Charakter eines "Firmenwertes" habe, welcher handelsrechtlich abgeschrieben wurde, ist entgegenzuhalten, dass ein Firmenwert als Betriebsvermögen (Anlagevermögen) auf der Aktivseite der Bilanz aufscheinen müßte, während hingegen im vorliegenden Fall die Umstellungsrücklage auf der Passivseite der (in den Akten enthaltenen) Bilanz steht.

Firmenwert ist jener Wert, der sich als Mehrwert über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter ergibt und durch den Betrieb im Ganzen vermittelt wird. Firmenwerte gelten nach § 6 Z 1 im Bereich der Land- und Forstwirtschaft und bei Gewerbetreibenden als abnutzbares Anlagevermögen (BGBI. 1989/660 ab 1989).

Die Rechtslage ist somit klar. Unklar ist lediglich der Sachverhalt, der aufgrund der Nichtbeachtung von § 43 Abs. 2 UmgrStG und § 4 Abs. 12 Z.3 EStG 1988 offensichtlich durch den Bf. nicht mehr aufzuklären ist. Dies wird auch durch die fehlende Bereitschaft des steuerlichen Vertreters zu einem Erörterungstermin gemäß § 269 Abs. 3 beim Bundesfinanzgericht deutlich.

Falls die Umstellungsrücklage seinerzeit als unbare Entnahme behandelt worden wäre, müsste sie in der Umgründungsbilanz (Steuerbilanz) nicht als Rücklage, sondern als Verbindlichkeit ausgewiesen sein. Dies ist jedoch nicht der Fall, sie ist vielmehr in

der Umstellungsbilanz als Gewinnrücklage ausgewiesen und scheint so auch in der aktenkundigen Bilanz zum 30.6.1998 auf.

Unbare Entnahmen sind der Höhe nach beschränkt: Unbare Entnahmen dürfen zusammen mit etwaigen baren Entnahmen maximal 75 % des Verkehrswertes des Einbringungsvermögens betragen. Maßgeblich ist hierbei der Verkehrswert des Einbringungsvermögens vor Berücksichtigung der Entnahmen. Wird diese 75 %-Grenze überschritten, dann stellt die unbare Entnahme zwar handelsrechtlich nach wie vor eine Verbindlichkeit dar. Steuerlich liegt jedoch insoweit keine Entnahme, sondern eine versteuerte Rücklage vor (§§§ 16 Abs. 5 Z 2, 18 Abs.2) Diese steuerliche Umqualifizierung hat folgende Konsequenzen:....**Die Tilgung der Entnahmeverbindlichkeit stellt für den die 75%-Grenze übersteigenden Teil eine Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG dar.** (vgl. Walter, Umgründungssteuerrecht² (2000), S. 112)

Da die Umstellungsrücklage im vorliegenden Fall seinerzeit auch steuerlich als Rücklage behandelt wurde, ist somit ihre Auszahlung an den Gesellschafter (Bf.) ein Einlagenrückzahlung. Die dadurch bewirkte Herabsetzung der Anschaffungskosten führt zu einem höheren Veräußerungsgewinn.

Die Evidenzkontenführung (§ 4 Abs. 12 Z 3 EStG 1988) ist eines der entscheidenden Beweismittel zur Feststellung der steuerlichen Eigenschaft eines Vermögentransfers von der Körperschaft zum Anteilsinhaber. Sie ist eine Ordnungsvorschrift (Aufzeichnungspflicht iSd § 126 Abs. 1 BAO), die keine materiellrechtliche, sondern eventuell eine finanzstrafrechtliche (§ 51 Abs. 1 lit c FinStrG) Bedeutung hat. Die Nichtführung oder fehlerhafte Führung des Evidenzkontos zieht nach Lage des Falles letztlich die Schätzungspflicht der Abgabenbehörde mit einer möglichen Auswirkung auf die (erklärte) steuerliche Behandlung der Anteilsinhaber nach sich (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 4 Anm. 219).

In den Erläuterungen zu § 43 UmgrStG heißt es u.a.:

"Umgründungsvorgänge führen zu neuen Anteilen oder zu Anteilsveränderungen, die nach den Bewertungsvorschriften in den einzelnen Artikeln abweichend vom allgemeinen Steuerrecht mit positiven oder **negativen Anschaffungskosten** oder Buchwerten verbunden sind. Soweit und solange diese Werte für die weiter steuerliche Behandlung beim Anteilsinhaber und gegebenenfalls seinen Rechtsnachfolgern maßgebend sind, soll dies durch eine neue Aufzeichnungsverpflichtung (§ 126 BAO) und Evidenzhaltungspflicht abgesichert werden"....

Bei vorangehener Umgründung kann sich die Höhe der Anschaffungskosten auch aus dem Umgründungssteuergesetz ergeben. Auch negative Anschaffungskosten sind möglich, z.B. aufgrund von Maßnahmen im Sinne des § 16 Abs. 5 UmgrStG. Der Abzug der negativen Anschaffungskosten führt zu positiven Einnahmen im Sinne des § 31 (siehe EStR 6671: "*Dementsprechend muss ein Ergebnis im Rahmen der Einkunftsart des § 31 EStG 1988 vorliegen, wenn die Anschaffungskosten durch vorangegangene Umgründungsvorgänge im Sinne des UmgrStG negativ sind. In diesem Fall ergeben sich*

in Höhe der negativen Anschaffungskosten positive Einkünfte.“) (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2012, § 31 Rz. 34).

So heißt es auch in *Doralt/Kempf* in Doralt, Einkommensteuergesetz, 8. Lfg. 2004, § 31 EStG, Rz. 146:

“Ist der Veräußerung eine Umgründung vorangegangen, so kann sich die Höhe der Anschaffungskosten der Anteile auch aus dem UmgrStG ergeben...Als Folge einer Umgründung können die Anschaffungskosten insbesondere auch unter Null sinken...Solche negativen Anschaffungskosten erhöhen allerdings einen späteren Veräußerungs- oder Liquidationsgewinn...”

Die übernehmende Kapitalgesellschaft hat den positiven handelsrechtlichen Wert der Sacheinlage, soweit eine Nennkapitalerhöhung nicht in Betracht kommt oder er die Nennkapitalerhöhung übersteigt, in eine Kapitalrücklage und den positiven steuerlichen Sacheinlagewert in das Evidenzkonto einzustellen.

Anschaffungskosten sind gemäß § 43 Abs. 2 UmgrStG von den Betroffenen und ihren Rechtsnachfolgern aufzuzeichnen und - zeitlich unlimitiert, somit "ewig" - evident zu halten. Die Evidenz von negativen Anschaffungskosten sichert die Steuerhängigkeit der negativen Beträge. Immerhin könnte die/der Betroffene - ohne Dokumentation - sonst die Entnahmen beziehen und müsste sie nie mehr versteuern. Offenkundig aus diesem Grund sind die Anschaffungskosten quasi "ewig" aufzuzeichnen (vgl. *Wolf/Stocker* in SWK 10/2011, S. 488).

Bei Nichtbeachtung der Evidenzhaltungsverpflichtung des § 43 Abs. 2 UmgrStG kann sich eine Schätzungsberichtigung der Abgabenbehörde gemäß § 184 Abs. 3 BAO ergeben, wonach die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen hat, wenn der Abgabepflichtige Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (vgl. *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG-Kommentar, § 43 Rz 11*).

Ein derartiges fortlaufendes Evidenzkonto, das der jährlichen Körperschaftserklärung anzuschließen ist, wurde laut den Feststellungen des Finanzamts den Abgabenbehörden nicht vorgelegt. Daran kann auch die Nennung des Begriffs "Evidenzkonto" in der Berufung durch den steuerlichen Vertreter des Bf. nichts ändern.

Durch diese Verletzungen der Evidenzpflichten ist nicht mehr zu ermitteln, was mit der Kapitalrücklage („Umstellungsrücklage“) in Höhe von 658.085,37 ATS passiert ist. In der beim Firmenbuch eingereichten Bilanz zum 30.6.2001 wird diese nur mehr mit 18.168,21 Euro (ATS 250.000,-) als Abdeckung für das halbe nichteinbezahlte Stammkapital ausgewiesen. Ein Restbetrag von ATS 408.085,37 wurde wahrscheinlich im Wege einer steuerneutralen Einlagenrückzahlung entnommen und vermindert daher genauso wie vorbehaltene Entnahmen nach § 16 UmgrStG den Wert der Anschaffungskosten der GmbH-Anteile.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass die „Umstellungsrücklage“ eine vorbehaltene Entnahme nach § 16 UmgrStG ist. Aufgrund der Nichterfüllung der obengenannten Evidenzpflichten sind im vorliegenden Fall die Anschaffungskosten der GmbH-Anteile im Schätzungswege wie folgt zu ermitteln (Beträge in ATS):

Negatives Kapitalkonto Einzelunternehmen -1.090.010,63

vorbehaltene Entnahme („Umstellungsrücklage“) -658.085,37

Anschaffungskosten -1.748.096,00

Lediglich durch einen buchhalterischen Nachweis des Bf. wie mit der „Umstellungsrücklage“ verfahren wurde (von der Dotierung bis zur Auflösung), könnte eine Klärung des Sachverhaltes gelingen. Ein derartiger Nachweis ist jedoch nicht erfolgt.

In der Einkommensteuererklärung 2008 wurde ein Veräußerungsgewinn in der Höhe von 339.531,58 Euro angesetzt.

Dieser Veräußerungsgewinn wurde im Zuge einer Betriebsprüfung vom Finanzamt um das nicht eingezahlte Stammkapital von 18.168,21 Euro erhöht. Der nicht einbezahlt Betrag des Stammkapitals verringert die Anschaffungskosten.

Ebenfalls den Veräußerungsgewinn erhöhend wirken die negativen Anschaffungskosten aufgrund der Einbringung des Einzelunternehmens zum 1.1.1998.

Das negative Eigenkapital in der Höhe von 1.090.010,63 ATS sowie die im Zuge der Einbringung eingebuchte Umstellungsrücklage in der Höhe von 658.085,37 ATS (welche zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung nicht mehr in der Bilanz aufscheint), das sind zusammen 1.748.096 ATS oder Euro 127.039,09 Euro, sind als negative Anschaffungskosten zum Veräußerungsgewinn hinzuzurechnen.

Der Beteiligungsveräußerungserlös errechnet sich daher wie folgt (in Euro):

Veräußerungserlös	375.868,00
minus Stammkapital laut Firmenbuch (Nennkapital)	- 36.336,42
= Veräußerungsgewinn laut Steuererklärung	339.531,58
plus nicht einbezahltes Stammkapital	+18.168,21
plus negative Anschaffungskosten	+127.039,09
Veräußerungsgewinn	484.738,88

Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns durch das Finanzamt ist somit nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts richtig und schlüssig erfolgt und entspricht der für den Beschwerdefall geltenden Rechtslage.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die ordentliche Revision ist zulässig, da im gegenständlichen Verfahren eine Rechtsfrage zu lösen war, der im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu der Frage, ob und wie sich eine Umgründungs- bzw. Umstellungsrücklage (Kapitalrücklage/Gewinnrücklage) auf den Veräußerungsgewinn (bei der Veräußerung einer GmbH-Beteiligung) auswirkt, bisher fehlt.