



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Mag. Roland Setina, Mag. Christiane Riel-Kinzer und Dr. Wolfgang Bartosch im Beisein der Schriftführerin Claudia Schmölzer über die Berufungen der in den *Anlagen* namentlich angeführten Berufungswerber, die vormals gemeinsam als Mitunternehmerschaft unter der Bezeichnung „XY-AG & atypisch stille Gesellschaft“ mit Sitz in W, aufgetreten sind, sämtliche vertreten durch Corti & Partner GmbH, 8010 Graz, Andreas-Hofer-Platz 17, vom 16. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 13. Oktober 2006 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre **1997** (Bescheidadressaten bzw. Mitunternehmer s. *Anlage 1*) und **1998** (Bescheidadressaten bzw. Mitunternehmer s. *Anlage 2*) nach der am 7. Juni 2011 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet *abgewiesen*.

Entscheidungsgründe

(1) Die VNI-GmbH war Geschäftsherrin einer aus ihr und der A-Treuhand-GmbH bestehenden atypischen stillen Gesellschaft (Errichtung mit Vertrag vom 3. Juli 1990). Dabei war die A-Treuhand-GmbH Treuhänderin für rund 350 Anleger.

Alleinige Gesellschafterin der VNI-GmbH war die V-Holding-AG, die zugleich auch alleinige Gesellschafterin der XY-GmbH war. Letztere war Rechtsvorgängerin der Geschäftsherrin jener

(ehemaligen) atypisch stillen Gesellschaft, deren Feststellungsverfahren hier bezüglich der Jahre 1997 und 1998 berufungsgegenständlich ist.

(2) Die VNI-GmbH hatte im Jahre 1990 um ATS 75 Mio. ein Genussrecht am Vermögen der XY-GmbH, das in einem Genussschein verbrieft war, erworben. Dabei waren u.a. folgende Bedingungen vereinbart:

- Die XY-GmbH hat der VNI-GmbH 60 % des handelsrechtlichen Gewinnes eines jeden Geschäftsjahres vor Organschaftsabrechnung auszuzahlen.
- Die Zahlungsverpflichtung wird auf unbestimmte Zeit übernommen. Die Vereinbarung ist zum Ende eines jeden Geschäftsjahres der XY-GmbH mit einer Frist von sechs Wochen kündbar, erstmals zum Ende des 20. Geschäftsjahres der XY-GmbH, das dem Jahr der Genussscheinbegebung folgt.
- Die XY-GmbH kann den Genussscheinanspruch aus wichtigem Grund vorzeitig kündigen, wenn die VNI-GmbH vor dem Ende der vereinbarten festen Laufzeit von 20 Jahren bereits Gewinnbeteiligungsansprüche von insgesamt ATS 150 Mio. erworben hat.
- Im Fall der Auflösung und Abwicklung der XY-GmbH erlischt der Anspruch aus dem Genussrecht.

(3) Vor Abschluss dieser Genussrechtsvereinbarung war mit Vertrag vom 3. Juli 1990 die bereits oa. atypische stille Gesellschaft (mit der VNI-GmbH als Geschäftsherrin) gegründet worden. Dabei war festgelegt worden, dass die A-Treuhand-GmbH neben ihrer Geschäftseinlage von ATS 10.000,-- weitere Geschäftseinlagen von zunächst ATS 50 Mio. (dieser Betrag wurde in der Folge erhöht) leiste. Diese Einlagen wurden von den rund 350 Anlegern als Treugebern aufgebracht. Die Gestaltung war als Beteiligungsmodell für die Treugeber beworben worden.

(4) Während die atypisch stille Gesellschaft die auf Grund der oben dargestellten Genussrechtsvereinbarung hingegabenen ATS 75 Mio. im Jahre 1990 als Betriebsausgabe berücksichtigt wissen wollte, ging das Finanzamt von einem aktivierungspflichtigen Vorgang aus, akzeptierte aber Betriebsausgaben in Form einer linearen Abschreibung des mit ATS 75 Mio. aktiviertem Genussrechtes über eine Nutzungsdauer von 20 Jahren.

Die stille Gesellschaft brachte Berufung gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften sowie Gewerbesteuer für 1990 ein. Im Berufungsverfahren brachte sie vor, es gehe um ein besonderes Genussrecht in Form einer Besserungsvereinbarung. Ob ein Rückzahlungsanspruch jemals geltend gemacht werden könne, stehe noch nicht fest, weil dies vom Eintritt von in der Zukunft liegenden Voraussetzungen abhängig sei.

Mit der Besserungsvereinbarung werde nur eine Gewinnbeteiligung in Aussicht gestellt. Steuerlich sei eine Besserungsvereinbarung als Aufwand beim "Verbesserer" und als Erlös beim "Verbesserten" anzusetzen.

In ihrer abweisenden Berufungsentscheidung vom 22. März 1994 ging die FLD vom Vorliegen eines aktivierungspflichtigen Wirtschaftsgutes aus. Das Genussrecht könne erstmals nach 20 Jahren von Seiten der XY-GmbH gekündigt werden, falls bis dahin für die VNI-GmbH Gewinnbeteiligungsansprüche von mindestens ATS 150 Mio. angefallen seien. Eine Kündigung des Genussrechts vor Ablauf von 20 Jahren sei nur bei einem früheren Anfallen dieses Betrages möglich. Daher sei von einer Nutzungsdauer des Genussrechtes von 20 Jahren und folglich von Betriebsausgaben von jährlich einem Zwanzigstel der Anschaffungskosten auszugehen.

Die gegen diese Berufungsentscheidung erhobene Beschwerde wies der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 21. Oktober 1999, 94/15/0088, als unbegründet ab. Zur Begründung führte er aus, unter Genussrechten im Sinne des Zivilrechtes seien solche Rechte zu verstehen, die ihrem Inhalt nach typische Vermögensrechte des Gesellschafters sein könnten; die gewährten Rechte entsprächen jedoch nicht einem Gesellschaftsverhältnis, sondern seien Gläubigerrechte schuldrechtlicher Art. Wirtschaftsgüter seien alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbstständig bewertbaren Güter jeder Art; selbstständige Bewertungsfähigkeit werde angenommen, wenn im Rahmen des Gesamtkaufpreises für ein Unternehmen ein besonderes Entgelt angesetzt zu werden pflege. Es werde in der Beschwerde nicht aufgezeigt, weshalb ein fiktiver Erwerber des Unternehmens der atypisch stillen Gesellschaft im Rahmen des Gesamtkaufpreises nicht ein besonderes Entgelt für das Genussrecht ansetzen würde. Wenn der Berufungssenat der Finanzlandesdirektion in seiner Berufungsentscheidung das Genussrecht als ein auf 20 Jahre zu aktivierendes Wirtschaftsgut behandelt habe, sei die atypisch stille Gesellschaft dadurch nicht in subjektiven Rechten verletzt worden.

(5) Zum **Stichtag 31. August 1997** wurde die VNI-GmbH auf die XY-GmbH als übernehmende Gesellschaft, die ihrerseits kurz vorher in eine AG umgewandelt worden war, verschmolzen (Vertrag vom **5. Dezember 1997**). Dabei wurde die stille Gesellschaft aufrechterhalten. Laut **Verschmelzungsvertrag** (Punkt. 5., S. 6) ging die atypisch stille Gesellschaft „*infolge des in der Verschmelzung liegenden Zusammenschlusses im Sinne des Art. IV Umgründungssteuergesetz (steuerlich) rückwirkend auf den Verschmelzungstichtag, also rückwirkend auf den 31. August 1997, auf der Grundlage der Bilanz der VNI-GmbH zum 31. August 1997 auf die XY-AG über.*“

(6) In der Folge schloss die A-TreuhandBet-GmbH (als Rechtsnachfolgerin der A-Treuhand-GmbH) mit der XY-AG (als Rechtsnachfolgerin der VNI-GmbH) am **20./27. Mai 1998** einen **Einbringungsvertrag** ab. Mit diesem brachte die A-TreuhandBet-GmbH von ihrer atypisch stillen Gesellschaftseinlage in Höhe von insgesamt ATS 69.110.000,-- einen Anteil im Ausmaß einer Nominaleinlage von ATS 64.750.000,-- rückwirkend zum **Stichtag 1. September 1997** in die XY-AG ein. Als Gegenleistung wurde die A-TreuhandBet-GmbH gemäß § 3 des Vertrages von der V-Holding-AG (als Muttergesellschaft der XY-AG) mit in ihrem Eigentum stehenden Aktien an der XY-AG abgefunden. Unter Hinweis auf § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG unterblieb eine Gewährung von neuen Anteilen bzw. eine Erhöhung des Grundkapitals.

Die XY-AG brachte die „*Meldung gemäß § 13 UmgrStG*“ (über die intendierte – rückwirkende – Einbringung der Mitunternehmeranteile) am 28. Mai 1998 beim Finanzamt ein.

(7) Im Weiteren wurde die XY-AG mit Hauptversammlungsbeschluss vom 18. Dezember 2001 gemäß § 5 Umwandlungsgesetz auf die V-LM-GmbH&CoKG umgewandelt.

(8) In den Jahren 2000/2001 fand bei der aus den Berufungswerbern vormals gebildeten Mitunternehmerschaft, der „XY-AG & atypisch stille Gesellschafter“, eine abgabenbehördliche Prüfung statt. In seinem Bericht stellte der Prüfer ua. Folgendes fest:

„*Tz 15 – Confusio-Verlust:*

Zum Verschmelzungsstichtag 31. August 1997 hatte die VNI-GmbH und Mitges. aus der Besserungsvereinbarung noch einen Buchwert iHv. ATS 46.875.000,--. Durch die Verschmelzung mit der XY-AG fiel dieser weg und da die AG keinen dementsprechenden Passivposten hatte (wurde im Jahr 1990 als Beteiligungsertrag gebucht), entstand nach Ansicht des geprüften Unternehmens ein Confusioverlust iHv. ATS 46.875.000,--. Nach Ansicht der Bp liegt kein Confusioverlust vor, da im Jahr 1990 die Verpflichtung aus der Besserungsvereinbarung als Verbindlichkeit angesetzt hätte werden müssen und anhand der tatsächlichen Vertragslaufzeit (20 Jahre) aufzulösen gewesen wäre. Somit stehen sich Forderung und Verbindlichkeit aus dieser Besserungsvereinbarung in gleicher Höhe gegenüber und es ergibt sich kein Confusioverlust aus diesem Titel.

Tz 16 – Einbringung der atypisch stillen Gesellschaftsanteile:

Aus folgenden zwei Gründen wird die steuerneutrale Einbringung nicht anerkannt:

1. Einbringungsbilanz

Zum Einbringungsstichtag 1. September 1997 wurde keine Bilanz erstellt. Es liegt zwar eine so bezeichnete Einbringungsbilanz zum 1. September 1997 vor, dabei handelt es sich aber lediglich um die Zusammenfassung der Verschmelzungsbilanz der VNI-GmbH und Mitges. zum

31. August 1997 und der beim Firmenbuchgericht eingereichten Umwandlungsbilanz der XY-AG zu einer Bilanz. Beim 1. September 1997 handelt es sich um einen Werktag und somit ist von einem aktiven Geschäftsbetrieb auszugehen. Daher ist die im § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG normierte Anwendungsvoraussetzung des Vorliegens einer Bilanz der Mitunternehmerschaft zum Einbringungsstichtag nicht erfüllt.

2. Liebhaberei

(.....)

Aus den oa. Gründen findet das UmgrStG keine Anwendung. Die Einbringung ist daher als Tausch gemäß § 6 Z 14 lit. b EStG im Jahr 1997 der Einkommensteuer zu unterwerfen und das negative Kapitalkonto der atypisch stillen Gesellschafter nachzuversteuern. (.....)"

(9) Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und wollte diese zunächst mit Erledigungen vom 9. August 2002 bescheidmäßig umsetzen. Die dagegen erhobene Berufung wurde jedoch letztlich – nach Erlassung einer BVE bzw. nach bereits erfolgter Vorlage an den UFS - mit Bescheid des Finanzamtes vom 7. Dezember 2006 zurückgewiesen, da die angefochtenen Erledigungen an eine bereits untergegangene Personengemeinschaft adressiert waren und somit ins Leere gingen.

Schließlich ergingen die nunmehr berufungsgegenständlichen Bescheide vom 13. Oktober 2006, welche in ihrer Begründung bereits auf das in den gegen die vorangegangenen Nichtbescheide erhobenen Berufungen erstattete Vorbringen eingehen. Zur Frage der Passivierung der aus der Genussrechtsvereinbarung resultierenden Verbindlichkeit wird in der Begründung im Wesentlichen auf das VwGH-Erkenntnis 94/15/0088 vom 21. Jänner 1999 verwiesen.

Wirtschaftlich betrachtet sei die Besserungsverpflichtung einer gestundeten Verbindlichkeit gleichzusetzen. Zur Frage der (fehlenden) Stichtagsbilanz führt das Finanzamt im Wesentlichen aus wie folgt: Bei der vorgelegten Bilanz handle es sich lediglich um die zusammengefassten Bilanzen der verschmolzenen Gesellschaften vom Vortag. Einbringungen seien ausschließlich nach den Vorschriften des UmgrStG zu beurteilen. Dieses fordere in seinem § 12 Abs. 2 die Erstellung einer Bilanz zum Einbringungsstichtag. Diese Anwendungsvoraussetzung für eine steuerneutrale Einbringung sei im vorliegenden Fall verletzt. Zum maßgeblichen Stichtag (1. September 1997) sei keine Bilanz erstellt worden. Die von den Bw. ins Treffen geführte „Toleranzregel“ (nach den UmgrStR 2002, Rz 766) könne nicht zum Tragen kommen, da am gewählten Einbringungsstichtag ein aktiver Geschäftsbetrieb vorgelegen sei. Eine nachträgliche Erstellung (und Vorlage) sei nur bis zum Ablauf der 9-Monats-Frist des § 13 Abs. 1 UmgrStG möglich. Innerhalb dieser Frist sei jedoch keine Bilanz erstellt (und eingereicht) worden, weshalb auch dem Antrag auf Nachreichung der Bilanz nicht gefolgt werden könne.

(10) Die dagegen erhobenen Berufungen werden nun wie folgt begründet:

Verjährung:

Das Recht auf Abgabenfestsetzung sei bereits mit 31. Dezember 2003 verjährt, die angefochtenen Bescheide wären daher wegen Eintritts der Verjährung aufzuheben.

Passivierung des Genussrechtes aus dem Jahr 1990:

Entgegen der Meinung des Finanzamtes komme für Verbindlichkeiten sehr wohl die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz zum Tragen. Das Fachgutachten KFS/RL 13, welches sich mit der Bilanzierung von Genussrechten (wie dem hier vorliegenden) befasst, schreibe für die Bilanzierung auf Seiten des Emittenten eine erfolgswirksame Vereinnahmung und keine Passivierung des Kapitals vor. Auch eine Passivierung unter Zugrundelegung einer Spiegelbildtheorie komme auf Grund unterschiedlicher Bewertungsansätze im Bereich von Forderungen (einerseits) bzw. in jenem von Verbindlichkeiten (andererseits) nicht in Betracht. Daher könne die Pflicht zur Passivierung auf Seiten des Emittenten auch nicht aus der Aktivierung des Genussrechtes auf Seiten des Genussrechthabers abgeleitet werden. Im Berufungsfall liege eine aufschiebend bedingte Besserungsverpflichtung vor, welche erst aus künftigen Gewinnen oder Liquiditätsüberschüssen zu tilgen gewesen wäre. Eine solche Verpflichtung sei nicht zu passivieren und die Schuld sei auszubuchen, weshalb es beim Schuldner zu einem Ertrag komme. In wirtschaftlicher Betrachtung liege daher kein passivierungsfähiges Wirtschaftsgut vor. In ihrer gegen die oa. Nichtbescheide gerichteten „Berufung“ vom 12. September 2001 führen die Bw. überdies aus: „*Bei Nichtstattgabe dieser Berufung bzw. Bestätigung der Feststellungen der Bp kommt es zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung ein und desselben Sachverhaltes: Zum Einen wurde der Ertrag 1990 besteuert, zum Anderen soll nun dem Aktivum die (vom VwGH zugestandene) steuerliche Verrechnung versagt werden – es käme also zu einer Doppelerfassung von Erträgen. Im Rahmen der Verschmelzung der beiden Gesellschaften zum 31.8.1997 kommt es zu dem von der Bp in Abrede gestellten Confusio-Verlust: Auf Grund der zeitverzögerten Verrechnung des Aktivpostens (nach dem VwGH-Judikat) steht diese einem steuerpflichtigen Ertrag aus 1990 gegenüber. Die Konsequenz kann daher nur ein Confusio-Verlust sein... „*

Fehlende Schlussbilanz zum Einbringungsstichtag:

Die vorgelegte Bilanz zum 1. September 1997 genüge den gesetzlichen Anforderungen, da die durch Berücksichtigung des betrieblichen Geschehens des 1. September vorzunehmenden Änderungen insgesamt nur unwesentlich seien bzw. die Bilanz nahezu unverändert bleibe. So ändere sich etwa die Bilanzsumme lediglich um 0,09% bzw. der Jahresgewinn nur um 2,04%. Der Jahresabschluss sei daher gemäß den GoB erstellt worden und damit als solcher anzuerkennen. Im vorliegenden Fall gebe es keine zwingenden, vom Handelsrecht ab-

weichenden steuerlichen Vorschriften. Grundlage für die erstellte Steuerbilanz sei der handelsrechtliche Jahresabschluss zum 31. August 1997 gewesen. Dieser habe die Basis für die steuerliche Schlussbilanz zum 1. September 1997 gebildet. Dabei sei berücksichtigt worden, dass an dem abgelaufenen Tag keine wesentlichen wirtschaftlichen Vorgänge stattgefunden hätten. Die einzige wesentliche Veränderung zum Vortag, nämlich die Entnahmen durch die stillen Gesellschafter, habe hingegen sehr wohl Berücksichtigung gefunden. Eine Inventur habe zwar nicht stattgefunden, doch könne diese (gemäß den EStR) im Wege einer Schätzung erfolgen, wenn diese auf einer ordnungsgemäßen Buchführung aufbaut. Aus teleologischer Sicht erscheine es fraglich, ob die Erhebung des Erfordernisses einer steuerlichen Stichtagsbilanz zur Anwendungsvoraussetzung gerechtfertigt ist. Abgesehen davon, dass nach Meinung der Bw. ohnehin eine Bilanz vorliege, würden Umfang und Wert des Anteiles zum Einbringungsstichtag jedenfalls hinreichend dargestellt, was insbesondere dadurch belegt werde, dass die der Eingabe vom 27. Juli 2004 beigelegte Bilanz zum 1. September 1997 praktisch der Bilanz zum 31. August 1997 entspreche. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes, es sei zum Stichtag überhaupt keine Bilanz erstellt worden, sei sehr wohl eine solche errichtet worden, wobei dafür vereinfacht die Werte zum 31. August 1997 herangezogen worden seien. Selbst wenn eine allen Anforderungen entsprechende Bilanz zum 1. September 1997 tatsächlich nicht vorliegen sollte, so wäre dieser Mangel selbst zum jetzigen Zeitpunkt noch heilbar. Denn weder aus dem Gesetz noch aus dem Zweck der Bestimmung ergebe sich eine Befristung der Nachrechnung auf den Zeitraum von 9 Monaten.

(11) Die XY-GmbH, die Rechtsvorgängerin der Geschäftsherrin der in den Streitjahren als „XY-AG und atypisch stille Gesellschafter“ aufgetretenen Mitunternehmerschaft, hat – wie bereits oben erwähnt – den Zugang des Genussrechtskapitals im Jahre 1990 als Betriebseinnahme erfasst. Bei der XY-GmbH wurde (ebenfalls in den Jahren 2000/2001) für den Zeitraum 1996 bis 1998 eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt. In Tz 21 des Betriebsprüfungsberichtes vom 16. August 2001 hielt der Prüfer fest, korrespondierend mit der Aktivierung des Genussrechtskapitals bei der atypisch stillen Gesellschaft sei bei der XY-GmbH eine Passivierung vorzunehmen gewesen. Dabei sei gleichfalls von einer Nutzungsdauer von 20 Jahren auszugehen, was zu einer jährlichen gewinnerhöhenden Auflösung von ATS 3,75 Mio. führen müsse. Den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 1996 wieder auf und erließ – mit Ausfertigungsdatum vom 20. August 2001 – einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid, in welchem die Gewinnerhöhung von ATS 3,75 Mio. als auf das Jahr 1996 entfallende gewinnerhöhende Auflösung der Passivpost erfasst wurde.

Die XY-GmbH erhaben gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1996 Berufung, welche der UFS mit Berufungsentscheidung vom 25. Jänner 2005, RV/0263-G/03, als unbegründet abwies. In

der Folge erhab die V-LM-GmbH&CoKG Beschwerde beim VwGH, welcher in seinem Erkenntnis vom 2. September 2009, 2005/15/0033, zum Ausdruck brachte, dass sich aus der gegenständlichen Genussrechtsvereinbarung auf Seiten der Genussberechtigten sehr wohl ein (aktivierungspflichtiges) Gläubigerrecht ergebe und daher auf Seiten der Rechtsvorgängerin der XY-GmbH als der Verpflichteten eine Passivierung zu erfolgen habe. Es hänge vom Überwiegen der Fremdkapitalkriterien oder der Eigenkapitalkriterien (in Qualität und Quantität) ab, ob Genussrechtskapital als Verbindlichkeit oder als Eigenkapital einzustufen sei. Im gegenständlichen Fall sei vom Vorliegen einer Verbindlichkeit auszugehen, da weder eine Beteiligung am Vermögen, am Unternehmenswert oder am Liquidationsgewinn bestehe, noch eine Nachrangigkeit gegenüber Gesellschaftsgläubigern gegeben sei.

(12) In der am 7. Juni 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde im Wesentlichen auf das bereits erstattete Vorbringen verwiesen bzw. nochmals ausgeführt, dass es zu einer Doppelbesteuerung komme, wenn der begehrte Confusioverlust nicht zum Abzug zugelassen werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Verjährung:

Die Bw. machen zunächst unter Hinweis auf § 207 BAO geltend, die angefochtenen Bescheide seien *nach* Eintritt der Bemessungsverjährung ergangen.

Dieser Einwand geht jedoch ins Leere, da Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO keiner Verjährung unterliegen (vgl. zB *Stoll*, Bundesabgabenordnung Kommentar Bd. 2, 2161f., und die dort zitierte Rechtsprechung). Feststellungsbescheide können ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden (*Ritz*, BAO³, § 207 Tz 8, mwN).

2. Passivierung des Genussrechtes aus dem Jahr 1990 (bzw. Einwand der Doppelbesteuerung):

In der Berufung wird umfassend dargelegt, aus welchen Gründen das - eingangs unter (2) dargestellte – Genussrecht nach Meinung der Bw. auf Seiten der XY-GmbH im Jahr 1990 nicht zu passivieren gewesen sei.

Der VwGH hat jedoch im Gegensatz dazu dieses Genussrecht aus der gegenständlichen Genussrechtsvereinbarung in seinem die XY-GmbH (hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1996) betreffenden Erkenntnis vom 2. September 2009, 2005/15/0033, dem Grunde nach sehr wohl als passivierungspflichtiges Wirtschaftsgut qualifiziert. Abgesehen davon, dass die der XY-GmbH überlassenen Mittel von der atypisch stillen Gesellschaft und somit von außen

stehenden Anlegern stammen würden, liege im gegenständlichen Fall – so der VwGH im zitierten Erkenntnis – weder eine Beteiligung am Vermögen, am Unternehmenswert oder am Liquidationsgewinn vor, noch sei eine Nachrangigkeit gegenüber Gesellschaftsgläubigern gegeben. Die Mittelzufuhr stelle daher bei der Zuschussempfängerin Fremdkapital (und nicht – wie von der Bf. behauptet – Eigenkapital) dar. Da sich aus der gegenständlichen Genussrechtsvereinbarung auf der Seite der Genussrechtsberechtigten ein aktivierungspflichtiges Gläubigerrecht ergebe, habe auch auf Seiten der Genussrechtsverpflichteten eine Passivierung zu erfolgen.

Offen ist daher im Berufungsfall die Frage, inwieweit eine unzulässige „Doppelbesteuerung“ vorliegt, wenn das Finanzamt den Feststellungen des Prüfers folgend davon ausgeht, dass zum Zeitpunkt der Verschmelzung der VNI-GmbH (als Genussrechtsinhaberin) auf die XY-GmbH bzw. deren Rechtsnachfolgerin, der XY-AG (als Genussrechtsgeberin), im Wege der Bilanzberichtigung ein entsprechender Passivposten in die Bilanz der XY-GmbH (bzw. der XY-AG) einzustellen gewesen wäre, obgleich die Genussrechtverpflichtete die ihr überlassenen Mittel im Jahr 1990 bereits zur Gänze als Betriebseinnahme erfasst hat. Die Bw. vermeinen daher, dass dem auf Seiten der genussrechtsberechtigten VNI-GmbH infolge der Verschmelzung wegfallenden Gläubigerrecht kein entsprechender Passivposten gegenübergestanden sei, wodurch es zum Entstehen des nunmehr geltend gemachten Confusioverlustes komme.

Dem ist jedoch wie folgt entgegen zu halten:

Gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 muss der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muss er sie auch *nach* dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen. Die Berichtigungspflicht trifft grundsätzlich alle Bilanzen, die sich als unrichtig erweisen. Selbst wenn Feststellungs- oder Abgabenbescheide, die auf einer unrichtigen Bilanz beruhen, in Rechtskraft erwachsen sind und eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO nicht (mehr) in Betracht kommt (etwa wegen bereits eingetretener Verjährung des Abgabenanspruches), sind unrichtige Bilanzen zu berichtigen. Dies deshalb, weil das Gesetz keine zeitliche Begrenzung der Pflicht zur Bilanzberichtigung vorsieht und jene Beschränkungen, die sich aus der Rechtskraft eines Bescheides ergeben, deswegen nicht zum Tragen kommen, weil Bilanzen weder Gegenstand bescheidmäßiger Feststellung sind noch der Verjährung unterliegende Ansprüche darstellen. Eine Bilanzberichtigung ist daher auch dann vorzunehmen, wenn sie sich auf die Abgabenfestsetzung selbst nicht mehr auszuwirken vermag (vgl. zB Jakom/Marschner EStG, 2011, § 4 Rz 213; sowie VwGH vom 29. Oktober 2003, 2000/13/0090).

Die Bilanzberichtigung ist dann notwendig, wenn die Bilanz unrichtig ist, wenn der Steuerpflichtige also anders bilanziert hat als er hätte bilanzieren müssen. Eine Bilanzberichtigung hat zB dann zu erfolgen, wenn – wie im Berufungsfall – Bilanzposten fehlen, etwa im Fall der Nichtberücksichtigung von Verbindlichkeiten (*Doralt*, EStG 11. Auflage, § 4 Tz 156ff.).

Aus steuerlicher Sicht hat die Bilanzberichtigung im Fehlerursprungsjahr zu erfolgen. Die Bilanz ist nicht rechtskraftfähig. Es kommt dadurch nicht zu einer Durchbrechung des Bilanzzusammenhangs. Die Berichtigungspflicht betrifft grundsätzlich alle Bilanzen, die sich als unrichtig erweisen. In der Praxis wird im Regelfall die Eröffnungsbilanz der ältesten noch korrigierbaren Veranlagung berichtigt (vgl. nochmals Jakom/*Marschner*, aaO, § 4 Rz 213, mwN).

Dabei steht auch eine unzutreffende – wenn auch durch Teile der Fachliteratur oder Verwaltungspraxis gestützte – Rechtsansicht des Abgabepflichtigen einer Berichtigung einer in Verkennung der Rechtslage erstellten Steuerbilanz nicht entgegen (VwGH vom 29. Oktober 2003, 2000/13/0090).

Nach der ständigen Judikatur des VwGH ergibt sich aus der Anordnung des § 4 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988, dass das Gesetz der Richtigkeit der Periodenbesteuerung den Vorrang gegenüber dem Grundsatz der „Gesamtgewinnbesteuerung“ einräumt (s. zB VwGH vom 25. November 1999, 99/15/0194; VwGH vom 29. Oktober 2003, 2000/13/0090; uva.).

Die Veranlagung wird nur dann geändert, wenn dies verfahrensrechtlich noch möglich ist. Eine in den Vorjahren zu Unrecht unterlassene oder zu Unrecht vorgenommene Besteuerung darf nicht in späteren Jahren korrigiert werden. Dies kann letztlich sogar dazu führen, dass es zu einer endgültigen Doppel- oder Nichtbesteuerung kommt. Es gilt also ein Nachholverbot: Die Auswirkungen eines (auf Grund vernachlässigter Sorgfalt) unrichtigen Bilanzansatzes können nicht mit steuerlicher Wirkung nachgeholt werden. Dies ergibt sich aus dem GoB der periodenrichtigen Gewinnermittlung (Jakom/*Marschner*, aaO, § 4 Rz 214 und 216, und die dort zitierten Nachweise).

Eine Einschränkung für das Nachholverbot kann sich allenfalls aus dem Grundsatz von Treu und Glauben ergeben: Hat die Behörde eine bestimmte Vorgangsweise durch Jahre hindurch in Übereinstimmung mit dem Steuerpflichtigen in vertretbarer Weise beurteilt, so darf der Wechsel zu einer anderen Vorgangsweise nicht zu einer Doppelbesteuerung führen (VfGH vom 30. Jänner 1980, B 29/77).

Die XY-GmbH als Genussrechtsverpflichtete hat das ihr auf Grund der Genussrechtsvereinbarung im Jahr 1990 zugeführte Kapital sofort zur Gänze als Ertrag erfasst, anstatt richtigerweise einen entsprechenden Passivposten in die Bilanz einzustellen und diesen nach Maßgabe der in den folgenden Wirtschaftsjahren (allenfalls) eingetretenen tatsächlichen

Umstände (wie zB anteilige Rück- bzw. Gewinnauszahlung auf Grund der getroffenen Genussrechtsvereinbarung, Schuld nachlass, oä.) jeweils gewinnerhöhend aufzulösen. Es wurde sohin eine Verbindlichkeit nicht bilanziert, weshalb nach oben Gesagtem zwingend eine Bilanzberichtigung geboten war. Im vorliegenden Fall hatte diese Bilanzberichtigung infolge der im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung getroffenen Feststellungen zu erfolgen.

Auf der anderen Seite verbuchte die Genussrechtsberechtigte, die VNI-GmbH, das hingegebene Kapital im Jahr 1990 (zunächst) zur Gänze als Betriebsaufwand. Demgegenüber qualifizierte und behandelte das Finanzamt das gegenständliche Genussrecht jedoch als ein auf 20 Jahre zu aktivierendes Wirtschaftsgut. Der VwGH sprach in seinem Erkenntnis vom 21. Oktober 1999, 94/15/0088, aus, dass die VNI-GmbH durch diese Beurteilung bzw. Vorgangsweise des Finanzamtes in keinem Recht verletzt werde (Abweisung der Beschwerde).

Der Umstand, dass dadurch nunmehr im Zuge der Verschmelzung von Genussrechtsberechtigter einerseits und Genussrechtsverpflichteter andererseits allenfalls ein Teil der auf Seiten der XY-GmbH bereits im Jahr 1990 als Ertrag erfassten Mittel nun nicht im Wege eines Confusioverlustes steuerlich schlagend werden kann, stand nach obigen Rechtsausführungen der Vornahme einer Bilanzberichtigung grundsätzlich nicht entgegen. Der UFS vertritt wie das Finanzamt die Ansicht, dass dem wegfällenden Aktivum (auf Seiten der VNI-GmbH) im Wege der gebotenen Bilanzberichtigung in gleicher Höhe ein entsprechender Passivposten (auf Seiten der XY-AG) gegenüber zu stellen war, und sich diese daher im Rahmen der Verschmelzung ohne steuerliche Auswirkung gegenseitig aufgehoben haben.

Eine Einschränkung wäre – siehe oben – allein aus dem Grundsatz von Treu und Glauben denkbar. Der UFS vermag jedoch nicht zu erkennen, dass im Berufungsfall eine auf dem Grundsatz von Treu und Glauben fußende Einschränkung des Nachholverbotes zum Tragen kommen kann: Die Abgabenbehörde hat keine dahingehende Auskunft erteilt, dass das Genussrechtskapital auf Seiten der XY-GmbH im Jahr der Zuführung zur Gänze als Betriebseinnahme zu erfassen gewesen wäre. Ebenso wenig ist ersichtlich, dass die Abgabenbehörde diese Vorgangsweise „*durch Jahre hindurch in Übereinstimmung mit dem Steuerpflichtigen in vertretbarer Weise beurteilt*“ hätte. Für das Jahr 1990 fand zwar in den Jahren 1994 und 1995 eine Betriebsprüfung statt, den vorliegenden Unterlagen, insbesondere dem Bezug habenden Prüfungsbericht, ist jedoch nicht zu entnehmen, dass die steuerliche Behandlung der auf Grund der Genussrechtsvereinbarung zugeführten Mittel Gegenstand einer näheren Überprüfung gewesen wäre (bzw. dass diese einen Prüfungsschwerpunkt dargestellt hätte). Derartiges haben selbst die Bw. weder in ihren Berufungsschriften vom 16. November 2006, noch in der mündlichen Verhandlung vor dem UFS am 7. Juni 2011

behauptet. Das Finanzamt hat daher die Erfassung der zugeführten Mittel als Ertrag nicht – geschweige denn über Jahre hinweg – in Übereinstimmung mit den Bw. in vertretbarer Weise beurteilt, sondern vielmehr sofort, nachdem ihm diese Vorgangsweise bewusst zur Kenntnis gelangte, dargetan, dass hiefür richtigerweise ein entsprechender Passivposten in die Bilanz einzustellen sei.

Ergänzend ist anzuführen, dass die Veranlagung der XY-GmbH zur Körperschaftsteuer für 1990 mit Bescheid vom 24. März 1995 erfolgte. Auf Grund der damals geltenden Verjährungsbestimmungen hätte im Jahr 1999 auf Grund des angeführten VwGH-Erkenntnisses 94/15/0088 von Seiten der XY-GmbH allenfalls noch eine entsprechende Korrektur der steuerlichen Behandlung der Mittelzufuhr im Wege der Wiederaufnahme erwirkt bzw. zumindest angeregt werden können. Dieses Erkenntnis legte bereits nahe, dass das Genussrecht, wenn es auf Seiten der Berechtigten ein aktivierungspflichtiges Gut darstellte, auf der „Gegenseite“ (also bei der Verpflichteten) als Verbindlichkeit anzusetzen gewesen wäre (s. dazu nochmals die rechtlichen Ausführungen des VwGH im Erkenntnis 2005/15/0033 vom 2. September 2009). Das Unterlassen einer entsprechenden Bilanzberichtigung zum damaligen Zeitpunkt mag jedoch unter Umständen darin begründet gelegen sein, dass die GmbH 1990 (ebenso wie in den Folgejahren) erhebliche Verluste erwirtschaftet hat. Trotz Erfassung der gewährten Mittel als Betriebseinnahmen verblieb ein beträchtlicher steuerlicher Verlust, die Körperschaftsteuer 1990 wurde der Höhe nach mit ATS 0,- festgesetzt. Die Erfassung der zugeführten Mittel als Betriebseinnahmen hatte lediglich eine Verminderung der vortragsfähigen Verluste zur Folge.

Wie bereits oben dargelegt wurde, sind nach der Rechtsprechung des VwGH Fehler in der Einkünfteermittlung, die mehrere Besteuerungsperioden betreffen, bis zur Wurzel des Fehlers zurückzuverfolgen (Grundsatz der richtigen Periodenbesteuerung). Eine steuerwirksame Korrektur im „Wurzeljahr“ des Fehlers kann allerdings nur im Rahmen der bestehenden verfahrensrechtlichen Möglichkeiten erfolgen. Lässt das Verfahrensrecht die Änderung des fehlerhaften Bescheides nicht zu, so bleibt die Korrektur im Ergebnis ohne Auswirkung. Dadurch kann es – wie im vorliegenden Fall – zu einer Doppel- oder Nichterfassung von Vorgängen (sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten des Steuerpflichtigen) kommen (s. dazu auch die in SWK 17/18/2011, 897, wieder gegebenen Ausführungen in den EB der RV zum Abgabenänderungsgesetz 2011). Wenn nun die Bw. in der mündlichen Verhandlung vor dem UFS vorbringen, dass der hier strittige Sachverhalt „*infolge einer zukünftigen Änderung der BAO hinkünftig einer anderen rechtlichen Beurteilung zugeführt werden*“ könne, so sprechen sie damit die in der RV zum Abgabenänderungsgesetz 2011 vorgesehene Änderung (bzw. Einführung) der §§ 208 Abs. 1 lit. f sowie 293 c BAO an. Diese (geplanten, aber noch nicht in Kraft getretenen) Bestimmungen sollen steuerwirksame Korrekturen im Interesse eines insgesamt

richtigen Besteuerungsergebnisses ermöglichen. Eine auf diesen neuen Verfahrenstitel gestützte Korrektur darf aber über die Korrektur des das jeweilige Jahr (hier: das Jahr 1990, und nicht etwa das berufungsgegenständliche Jahr 1997) belastenden Fehlers nicht hinausgehen. Die Korrektur ist nur im Rahmen des durch die absolute Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO gesteckten zeitlichen Rahmens möglich. Fehler, deren Wurzel außerhalb dieses Zeitraumes liegen, wären somit nicht (mehr) korrigierbar (SWK 17/18/2011, 898). Nach Auffassung des UFS würde es daher den Bw. im Ergebnis auch nicht zum Erfolg verhelfen, wenn die geplante Neuerung der BAO bereits in Gesetzeskraft stünde.

3. Fehlende Schlussbilanz zum Einbringungsstichtag (Stichtagsbilanz):

Strittig ist im Weiteren die Frage, ob zum maßgeblichen Stichtag (1. September 1997) eine Stichtagsbilanz der Mitunternehmerschaft vorgelegen ist bzw. ob eine solche auch noch nachträglich - und gegebenenfalls binnen welcher Frist – erstellt bzw. eingereicht werden kann. Da in der Berufung vereinzelt von der „Einbringungsbilanz“ iSd. § 15 UmgrStG die Rede ist (so zB auf deren S. 10), sei vorweg klarstellend nochmals betont, dass hier das Vorliegen einer **Stichtagsbilanz** der Mitunternehmerschaft strittig ist, nicht aber jenes einer *Einbringungsbilanz* gemäß § 15 UmgrStG.

Nach § 12 Abs. 1 UmgrStG liegt eine Einbringung iSd. Art. III des UmgrStG vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines Einbringungsvertrages einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird. Zum Vermögen zählen laut Abs. 2 Z 2 der vorzitierten Bestimmung ua. Anteile an Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des EStG 1988) der Mitunternehmerschaft vorliegt, an der die Beteiligung besteht (Mitunternehmeranteile).

Bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen wird sohin das Vorliegen einer Bilanz der Mitunternehmerschaft zum Einbringungsstichtag gefordert. Fehlt es an dieser Bilanz, liegt nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes kein Vermögen iSd. Vorschriften des § 12 Abs. 2 UmgrStG vor, sodass nach hA eine Anwendungsvoraussetzung für Art. III verletzt ist (*Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG³, § 12 Rz 38f. und 76; *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, Komm. zum UmgrStG, § 12 Rz 75; *Ludwig/Hirschler*, Bilanzierung und Prüfung von Umgründungen, 2004, IV. C. 2. b, Rz 67; *Hügel*, Umgründungsbilanzen, Rz 4.8). Die in § 12 Abs. 2 UmgrStG geforderte Bilanz ist eine Steuerbilanz und eine notwendige Folge der Tatsache, dass nach § 13 leg. cit. zu jedem beliebigem Stichtag eingebracht werden kann (s. zB *Helbich/Wiesner/Bruckner*, HB der Umgründungen, 2002, § 12 Rz 76, 80 und 95).

Aus handelsrechtlicher Sicht besteht bei der Einbringung kein mit der in §12 Abs. 2 UmgrStG geforderten Steuerbilanz vergleichbares Erfordernis. Das UmgrStG geht daher bei Einbringungen insoweit über die handelsrechtlichen Erfordernisse hinaus. Die Verpflichtung zur Aufstellung einer Steuerbilanz zum Einbringungsstichtag gilt unabhängig davon, ob zum betreffenden Stichtag auch ein handelsrechtlicher Jahresabschluss aufzustellen ist. Sofern auf den Einbringungsstichtag auch ein handelsrechtlicher Jahresabschluss zu erstellen ist, bildet dieser die Grundlage für die Aufstellung der Stichtagsbilanz (*Helbich/Wiesner/Bruckner*, aaO, § 12 Rz 77).

Soll ein Mitunternehmeranteil auf einen vom Regelbilanzstichtag abweichenden Stichtag eingebraucht werden, obliegt es dem einbringenden Mitunternehmer, die Erstellung einer Bilanz der Mitunternehmerschaft auf diesen Stichtag zu erwirken (*Helbich/Wiesner/Bruckner*, aaO, § 12 Rz 96).

Mit Einbringungsvertrag vom 20./27. Mai 1998 brachte die A-TreuhandBet-GmbH einen Teil ihrer (atypisch) stillen Beteiligung an der XY-AG im Ausmaß einer Nominaleinlage von ATS 64.750.000,- und damit den darin bestehenden Mitunternehmeranteil rückwirkend zum Stichtag 1. September 1997 in die XY-AG ein. Dabei wollten die Beteiligten die abgabenrechtlichen Begünstigungen des UmgrStG (Art. III) in Anspruch nehmen. Der Prüfer (bzw. diesem folgend das Finanzamt) kam jedoch zu dem Schluss, dass zum maßgeblichen Einbringungsstichtag keine Bilanz erstellt worden sei. Bei der vorliegenden Bilanz handle es sich lediglich um die Zusammenfassung der Verschmelzungsbilanz der VNI-GmbH und Mitgesellschafter zum 31. August 1997 und der beim Firmenbuchgericht eingereichten Umwandlungsbilanz der XY-AG zu einer Bilanz. Daher liege die in § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG normierte Anwendungsvoraussetzung des Vorliegens einer Bilanz der Mitunternehmerschaft zum Einbringungsstichtag nicht vor, weshalb der Vorgang als Tausch gemäß § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 der Einkommensteuer unterliege.

Der Prüfer brachte den Bw. (bzw. deren steuerlichen Vertretung) seine oa. Feststellungen schon während des Betriebsprüfungsverfahrens (schriftlich) zur Kenntnis (Fax vom 12. Oktober 2000) und bestand in diesem Punkt naturgemäß Uneinigkeit zwischen den nunmehrigen Parteien des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens. Daher wurde zwischen der GroßBP Graz und den Bw. vereinbart, dass die Bw. zu dieser Streitfrage eine Anfrage an das BMF stellen würden und das Finanzamt mit dem Abschluss der Prüfung bzw. der Erstellung der Bescheide bis zur Anfrageerledigung durch das BMF zuwarten würde.

Die von den Bw. zum hier vorliegenden Streitfall gestellte Anfrage beantwortete das BMF mit Erledigung vom 24. November 2000 (abgedruckt etwa in *ecolex* 2001, 83f.) – auszugsweise wörtlich wieder gegeben - wie folgt:

„Zu den Anwendungsvoraussetzungen des § 12 UmgrStG bei der Einbringung eines (Teil-)Betriebes gehört das Erstellen einer Bilanz (§ 4 Abs. 1 EStG 1988) des Einbringenden und bei der Einbringung eines Mitunternehmeranteiles das Erstellen einer Bilanz (§ 4 Abs. 1 EStG 1988) der Mitunternehmerschaft auf den Einbringungsstichtag. Dem Gesetzestext ist eindeutig zu entnehmen, dass die Bilanz zum Einbringungsstichtag und nicht zu einem anderen Stichtag zu erstellen ist. Der Hinweis auf das EStG zeigt in Verbindung mit § 14 UmgrStG auf, dass im Falle des Aufstellens eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses die einkommensteuerlich maßgebenden Ansätze durch das Erstellen einer „Steuerbilanz“ darzustellen sind bzw. bei Nichterstellen eines handelsrechtlichen Abschlusses eine Steuerbilanz zu erstellen ist. Der Hinweis auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 soll weiters zum Ausdruck bringen, dass sich das Erstellen der Bilanz nicht auf einen bloßen Status bezieht, sondern dass alle für das Aufstellen einer Regelbilanz erforderlichen Maßnahmen (Inventur, Ansätze, Bewertung, Abgrenzung) erforderlich sind. Dabei ist es unbestritten, dass der zum Stichtag erstellte handelsrechtliche oder steuerrechtliche Abschluss fehlerhaft sein kann und daher im Rahmen einer Bilanzberichtigung korrigiert werden kann bzw. muss. Eine Einbringung kann durch das Vorliegen einer fehlerhaften Bilanz alleine nicht seine Wirkung als Anwendungsfall des Art. III UmgrStG verlieren (.....).“

Von der dargestellten Rechtslage zur Stichtagsbilanz und ihrer Berichtigung zu unterscheiden ist der Fall, dass eine Bilanzerstellung auf den Einbringungsstichtag gar nicht erfolgt ist oder nur nach dem äußeren Erscheinungsbild (durch Vorlage einer nicht zu diesem Stichtag erstellten Bilanz) gegeben ist. (.....) Zeigt die Bilanz der steuerlichen Mitunternehmerschaft zum Einbringungsstichtag bei Vorliegen eines Geschäftsbetriebes an diesem Tag lediglich das handelsrechtliche Bilanzbild der Kapitalgesellschaft des Vortages, ist eine Bilanzerstellung zum Einbringungsstichtag nicht gegeben. Das BMF hat in diesem Zusammenhang nur in jenen Fällen eine extensive Auslegung des § 12 Abs. 2 UmgrStG für denkmöglich gehalten, in denen eine Umgründung auf den dem Regelbilanzstichtag des Umgründenden folgenden Tag erfolgen soll und an diesem Folgetag kein aktiver Geschäftsbetrieb des Umgründenden gegeben ist. Die Tatsache, dass auch in einem solchen Fall in dem 24-Stunden-Zeitraum Vermögensveränderungen eintreten können, ist diesbezüglich zu tolerieren. Eine darüber hinausgehende noch extensivere Auslegung ist im Gesetz nicht begründbar (s. die abschließende Aussage zur Ausnahmebeurteilung in der BMF-Anfragebeantwortung vom 16. Februar 1992, SWK A I 159). Diese Interpretation wird im Übrigen mit den Ausführungen im Fristenerlass vom 15. Juni 1999, AÖF 136, abgedeckt, der in Pkt. 3 Abs. 2 darauf verweist, dass unvollständige Meldungen einer Umgründung sanierbar sind, dass aber bei einem nachträglichen Vorlegen der Stichtagsbilanz erkennbar sein muss, dass sie innerhalb der Neunmonatsfrist (und nicht innerhalb der im Vorhalt des Finanzamtes eingeräumten Frist) erstellt wurde. (.....)“

In Anbetracht der eingangs dargestellten Rechtslage sowie der zitierten, den konkreten Berufungsfall betreffenden Ausführungen des BMF konnte der Berufung nach Ansicht des UFS auch in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein:

3.1. Zur Frage, ob eine auf den Einbringungsstichtag 1. September 1997 erstellte Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft vorgelegen ist:

Außer Streit steht, dass das Vorliegen einer Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft zum maßgeblichen Stichtag Voraussetzung für die Anwendung des Art. III UmgrStG ist.

Die Bw. machen primär geltend, bei der dem Einbringungsvertrag zugrunde liegenden Bilanz handle es sich sehr wohl um eine den Anforderungen des § 12 Abs. 2 UmgrStG entsprechende – auf den 1. September 1997 erstellte – Stichtagsbilanz. Dem ist jedoch in mehrfacher Hinsicht zu widersprechen:

-- Die Bw. stellen die Prüfungsfeststellungen, wonach es sich bei der lediglich als solche bezeichneten „Bilanz der Mitunternehmerschaft zum 1. September 1997“, auf die im Einbringungsvertrag (als dessen *Beilage 2*) verwiesen wird, inhaltlich nur um eine Zusammenfassung der Verschmelzungsbilanz der VNI-GmbH und Mitgesellschafter **zum 31. August 1997** und der beim Gericht eingereichten Umwandlungsbilanz der XY-AG zu einer (einzig) Bilanz handle, selbst nicht in Abrede.

-- Die Bw. geben selbst an: „*Grundlage für die erstellte steuerliche Schlussbilanz war der handelsrechtliche Jahresabschluss zum 31. August 1997. Der Jahresabschluss bildete die Basis für eine steuerliche Schlussbilanz per 1. September 1997*“ (s. Berufungsschriftsatz auf S. 10). Die Bw. gestehen zu, dass sie für die Stichtagsbilanz der Mitunternehmerschaft Daten vom Vortag, nämlich vom 31. August 1997, herangezogen haben (s. zB S. 13, letzter Absatz, der Berufung). Eine derartige Vorgangsweise ist nach obigen Rechtsausführungen nur dann zulässig, sofern auf den Einbringungsstichtag auch ein handelsrechtlicher Jahresabschluss zu erstellen ist. Einbringungsstichtag war der 1. September 1997. Zu diesem Stichtag war (bzw. wurde) jedoch ein handelsrechtlicher Jahresabschluss **nicht** erstellt. Es wäre daher die Erstellung einer Steuerbilanz auf den maßgebenden Einbringungsstichtag, i. e. der 1. September 1997, erforderlich gewesen.

-- Das Berufungsvorbringen ist zudem widersprüchlich: Mehrfach wird vorgebracht, die erforderlichen Anpassungen für die Erstellung der gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG notwendigen Steuerbilanz seien ohnehin vorgenommen worden (zB in der Berufung vom 16. November 2006 auf S. 10, oben). An anderer Stelle heißt es hingegen, es habe zwar (mehrere) Abweichungen gegeben, diese seien aber zu vernachlässigen, da am 1. September 1997 keine wesentlichen wirtschaftlichen Vorgänge stattgefunden hätten

(ebenfalls auf S. 10 der Berufung). Dann wird wiederum vorgebracht, es habe eine einzige wesentliche Veränderung zum Vortag gegeben (Entnahmen der stillen Gesellschafter), welche in der beigebrachten Stichtagsbilanz berücksichtigt worden sei. Auf S. 14 (erster Absatz) der Berufung heißt es: „*Folgt man der Argumentation der Finanzbehörde, hätte es ausgereicht lediglich durch ein oder zwei Buchungen eine von der Bilanz zum 31.8.1997 abweichende Bilanz zum 1.9.1997 zu erstellen, sodass die Übereinstimmung der Werte zum 31.8.1997 und zum 1.9.1997 nicht erkennbar gewesen wäre.*“ Damit wird wiederum zugestanden, dass auf den hier maßgebenden Stichtag 1. September 1997 eine Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft nicht erstellt wurde, sondern offenbar lediglich die (handelsrechtlichen) Werte vom Vortag übernommen wurden. Schließlich wurde im Juli 2004 dann doch eine korrigierte Werte enthaltende Steuerbilanz vorgelegt.

-- Die Bw. verweisen mehrfach auf die „Toleranzregel“ des BMF. Sie übersehen aber, dass diese im Falle einer eintägigen Abweichung vom maßgebenden Stichtag nur dann Platz greifen kann, wenn an diesem Tage – hier am 1. September 1997 – kein aktiver Geschäftsbetrieb bestanden hat. Abgesehen davon, dass diese „Toleranzregel“ dem Gesetz nicht zu entnehmen ist, herrschte am 1. September 1997 unbestrittenmaßen ein aktiver Geschäftsbetrieb.

-- Die Bw. verweisen unter dem Gesichtspunkt der Wesentlichkeit darauf, dass die Abweichungen zwischen der vorgelegten, auf den Daten vom 31. August 1997 beruhenden Bilanz und jener Bilanz der Mitunternehmerschaft, welche auf den Einbringungsstichtag 1. September 1997 zu erstellen gewesen wäre, auf Grund ihrer Geringfügigkeit vernachlässigbar seien. Sie berufen sich dabei auf handelsrechtliche Vorschriften bzw. Grundsätze. Die Bw. übersehen aber zum Einen, dass das UmgrStG bei Einbringungen über die handelsrechtlichen Erfordernisse hinausgeht. Das Steuerrecht sieht die von den Bw. ins Treffen geführten Toleranzgrenzen auch in keiner Weise vor. Zum Anderen beschränken sich die Bw. damit auf einen bestimmten Status der Bilanz, berücksichtigen aber nicht, dass für eine Stichtagsbilanz iSd. § 12 Abs. 2 UmgrStG alle für das Aufstellen einer Regelbilanz erforderlichen Maßnahmen (Inventur, Ansätze, Bewertung, Abgrenzung) notwendig sind (siehe oben).

-- Die Bw. bringen vor, dass es laut EStR nicht zu beanstanden sei, wenn die Inventur aufbauend auf einer ordnungsgemäßen Buchführung im Wege einer Schätzung erfolgt. In der Berufung wird allerdings nicht explizit behauptet, dass eine schätzungsweise Inventur stattgefunden hätte. Jedenfalls unterlassen die Bw. jegliche nähere Darlegung, welche (konkreten) Bilanzpositionen von einer allfälligen Schätzung betroffen gewesen wären, welche Schätzungsweise zur Anwendung gelangt sein soll und welche konkreten Auswirkungen eine allenfalls erfolgte Schätzung auf die vorliegende Bilanz gehabt hätte. Eine nachvollziehbare Darstellung der Schätzung (Berechnung) liegt nicht vor.

-- Unter dem Titel „*Unzulässigkeit einer restriktiven Interpretation an die Schlussbilanz*“ führen die Bw. Argumente an, die ihrer Ansicht nach gegen eine restriktive Interpretation des Bilanz erfordernisses sprechen. Sie geben dabei im Wesentlichen die in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, HB der Umgründungen, 2002, § 12 Rz 81, enthaltenen Ausführungen wieder. In der zitierten Literaturstelle wird jedoch explizit festgehalten, dass das Vorliegen einer ordnungsgemäßen (steuerlichen) Stichtagsbilanz nicht nur sinnvoll und nicht anzuzweifeln, sondern überdies nach der herrschenden Gesetzeslage Anwendungsvoraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art. III UmgrStG ist. Die Autoren stellen an der genannten Kommentarstelle lediglich aus rechtspolitischer Sicht Überlegungen an, ob die Aufrechterhaltung des Vorliegens einer Stichtagsbilanz als formelle Anwendungsvoraussetzung gerechtfertigt erscheint. Genau diese – rechtspolitischen - Überlegungen geben die Bw. in ihrer Berufung unter dem oa. Punkt nahezu wörtlich wieder. Sie lassen dabei aber außer Acht, dass das Vorliegen einer steuerlichen Stichtagsbilanz bei der Einbringung nach der gegebenen Gesetzeslage nach wie vor ein über bestehende handelsrechtliche Erfordernisse hinausgehendes Formalerfordernis ist (so auch *Helbich/Wiesner/Bruckner*, aaO).

-- Die Bw. führen für ihren Standpunkt wiederholt die GoB ins Treffen. Indem sie der von § 12 Abs. 2 UmgrStG geforderten Stichtagsbilanz – ihrem eigenen Vorbringen zufolge offenbar bewusst - die Bilanz eines anderen Stichtages zugrunde legten, haben sie jedoch selbst gegen diese Grundsätze verstoßen, nämlich zum Einen gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit sowie zum Anderen gegen jenen der periodengerechten Gewinnermittlung für das betreffende Wirtschaftsjahr (hier ein „Rumpfwirtschaftsjahr“ im Ausmaß von *einem Tag*).

Zusammenfassend ist daher festzuhalten: Bei der Einbringung fordert § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG das Vorliegen einer auf den Einbringungsstichtag erstellten Bilanz der Mitunternehmerschaft. Fehlt es an dieser, liegt nach dem Gesetzeswortlaut kein Vermögen iSd. Vorschriften des § 12 Abs. 2 leg. cit. vor, sodass nach hA eine Anwendungsvoraussetzung für Art. III verletzt ist (s. dazu nochmals zB *Helbich/Wiesner/Bruckner*, aaO, § 12 Rz 95). Wie oben eingehend dargestellt wurde, liegt dem Einbringungsvertrag eine auf den Einbringungsstichtag erstellte Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft nicht zugrunde, weshalb die Anwendung des Art. III UmgrStG nicht möglich ist.

3.2. Zur Frage der Zulässigkeit der nachträglichen Erstellung bzw. Einreichung einer Stichtagsbilanz:

In einer Eingabe vom 27. Juli 2004 („*Vorlageantrag*“ betreffend die ursprünglichen Nichtbescheide) legten die Bw. dem Finanzamt eine gegenüber der ursprünglich erstellten „Stichtagsbilanz zum 1. September 1997“ korrigierte Steuerbilanz der gegenständlichen Mitunternehmerschaft vor. Die Bw. vertreten die Auffassung, dass die für die Inanspruchnahme der

Bestimmungen des Art. III UmgrStG erforderliche Erstellung und Vorlage der Stichtagsbilanz zeitlich unbegrenzt möglich sei. Ihrer Ansicht zufolge sei im Gesetz nicht geregelt, binnen welcher Frist die Stichtagsbilanz zu erstellen ist.

Dieser Auffassung ist nicht zu folgen. Der UFS teilt in dieser Frage vielmehr die vom BMF ua. in ARD 5041/16/99 vertretene Rechtsansicht:

§ 13 UmgrStG sieht für den Fall der Einbringung iSd. § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG bei Unterbleiben einer Gewährung neuer Anteile eine Meldung beim für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt vor.

Eine Meldung gemäß § 13 UmgrStG ist nur dann ordnungsgemäß, wenn sie vollständig ist. Vollständigkeit der Meldung ist gegeben, wenn ihr der Umgründungsvertrag und der der Umgründung zugrunde gelegte Jahres- oder Zwischenabschluss und die **steuerrechtliche Umgründungsbilanz** angeschlossen sind.

Sollte die fristgerechte Meldung beim Finanzamt unvollständig sein, ist im Wege des Vorhalteverfahrens die Vorlage der fehlenden Unterlagen zu erwirken. Es obliegt der abgabenbehördlichen Beweiswürdigung, ob die fehlenden Unterlagen bis zum Ablauf der 9-Monats-Frist erstellt worden waren oder unzulässigerweise erst nach Ablauf der Frist erstellt wurden. Ergibt sich im Einzelfall, dass die Aufstellung der erforderlichen Stichtagsbilanz erst nach Ablauf der 9-Monats-Frist erfolgt ist, ist außerhalb der von der Maßgeblichkeit der Firmenbucheintragung getragenen Umgründungen eine Anwendungsvoraussetzung für eine solche iSd. UmgrStG nicht erfüllt (BMF vom 15. Juni 1999, AÖF 1999/136, ARD 5041/16/99).

Die Bw. behaupten nun selbst nicht, dass die nachträglich vorgelegte, korrigierte Bilanz innerhalb der 9-Monats-Frist erstellt worden wäre. Aus dem Berufungsvorbringen sowie den Umständen des Falles ergibt sich für den UFS zudem ohne jeden Zweifel, dass diese Stichtagsbilanz erst viel später erstellt wurde: Hätte es diese schon früher gegeben, wäre sie wohl spätestens während des Betriebsprüfungsverfahrens vorgelegt worden. Der Prüfer äußerte bereits damals seine Rechtsmeinung, dass die dem Einbringungsvertrag zugrunde liegende Bilanz lediglich Werte vom Vortag enthalte und daher nicht zum maßgeblichen Stichtag 1. September 1997 erstellt worden, sondern lediglich als „*Bilanz zum 1. September 1997*“ bezeichnet worden sei (was sich im Übrigen – siehe oben – letztendlich auch als zutreffend herausgestellt hat). Diese Auffassung wurde im Weiteren infolge einer von Seiten der Bw. veranlassten Anfrage vom BMF bestätigt (Erledigung vom 24. November 2000, *ecolex* 2001, 83f.). Auch nach Ergehen dieser BMF-Anfragebeantwortung wurde eine korrigierte Bilanz nicht beigebracht. Diese wurde erst mit Eingabe der Bw. vom 27. Juli 2004 vorgelegt. Zuvor vertraten die Bw. in verschiedenen Eingaben ausdrücklich den Standpunkt, die bisher

vorliegende Stichtagsbilanz entspreche ohnehin den gesetzlichen Vorgaben, weshalb von der Erstellung bzw. Vorlage einer korrigierten Bilanz abgesehen werde. Die dem UFS über sein Ersuchen übermittelte „korrigierte“ Bilanz bzw. die dazu erstellte Überleitungsanalyse (zur Veranschaulichung der Abweichungen zwischen ursprünglicher und nunmehriger Bilanz) trägt zudem das Datum „29. Juli 2004“.

Da sohin die nachträglich eingereichte – adaptierte - steuerliche Stichtagsbilanz nicht fristgerecht erstellt wurde, war die Gewährung der im Art. III UmgrStG vorgesehenen abgabenrechtlichen Begünstigungen im Berufungsfall nicht möglich.

3.3. Das Vorliegen einer auf den maßgeblichen Stichtag erstellten Bilanz stellt ein gesetzlich normiertes, unabdingbares Formalerfordernis für die Anwendung der Bestimmungen des UmgrStG dar. Diese Bilanz dient einerseits der Gewinnermittlung für das mit dem Einbringungsstichtag endende Wirtschaftsjahr und andererseits der Feststellung des buchmäßigen Einbringungswertes. Sie bildet ferner die Grundlage für die Aufstellung der Einbringungsbilanz gemäß § 15 UmgrStG (vgl. *Helbich/Wiesner/Bruckner*, aaO, § 12 Rz 76). Die von den Bw. geforderte „lockere“ Handhabe dieses Kriteriums – sowohl in inhaltlicher Hinsicht, als auch bezüglich der Frist zur Erstellung und Vorlage der Stichtagsbilanz - würde das Gesetz (bzw. den dahinter stehenden Zweck) ad absurdum führen. Dies hätte zur Folge, dass zunächst „Bilanzen“ mit beliebigem Stichtag erstellt werden und erst nach allfälliger Beanstandung durch das Finanzamt zu einem weit späteren Zeitpunkt entsprechend korrigierte Bilanzen nachgereicht werden könnten. Überdies wäre damit der Manipulation Tür und Tor geöffnet, da gewisse Geschäftsvorfälle bewusst auf einen bestimmten Tag (nämlich den abweichenden) verlegt werden könnten und diese damit in der auf einen anderen Tag erstellten Bilanz noch nicht entsprechend erfasst wären. Das Umgründungssteuerrecht ist eine komplexe Materie mit weit reichenden abgabenrechtlichen Folgen (Begünstigungen) für die Steuerpflichtigen. Daher ist gerade hier auf Seiten der Steuerpflichtigen - schon im eigenen Interesse - sowohl bei Vertrags- als auch bei Bilanzerstellung besondere Sorgfalt geboten. Wird aus welchen Überlegungen auch immer ein bestimmter Stichtag für die Einbringung gewählt, so ist auch exakt dieser für die Erstellung der geforderten Steuerbilanz maßgeblich. Den Bw. wäre es frei gestanden, aus Vereinfachungs-, Kosten- oder sonstigen Gründen auch einen anderen Tag – etwa den 31. August 1997 – als Stichtag zu wählen. Es ist jedoch davon auszugehen, dass aus wohlüberlegten Gründen gerade der 1. September 1997 als maßgeblicher Stichtag bestimmt wurde. Es ist nicht zulässig, der Stichtagsbilanz – noch dazu wissentlich - Daten bzw. Werte eines anderen Tages, und seien es auch nur jene des Vortages, zugrunde zu legen. Damit würde insbesondere gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit verstößen, welcher einen den zum maßgeblichen Stichtag herrschenden,

tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ausweis des Vermögens sowie der Schulden des Unternehmens verlangt.

4. Irreführende Rechtsmittelbelehrung:

Die Bw. monieren schließlich, der angefochtene Feststellungsbescheid für 1997 enthalte eine irreführende Rechtsmittelbelehrung, da diese auf das Vorliegen einer Berufungsvorentscheidung hindeute.

Mit dieser Rüge sind die Bw. grundsätzlich im Recht, doch ist im Ergebnis für sie damit nichts gewonnen: Eine mangelhafte Rechtsmittelbelehrung stellt zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften dar, hat aber keinen Mangel der Bescheidqualität der Erledigung zur Folge (s. zB *Ritz*, BAO³, § 93 Tz 27).

Enthält ein Bescheid keine oder eine unrichtige Angabe über die Abgabenbehörde, bei welcher das Rechtsmittel einzubringen ist, so ist das Rechtsmittel gemäß § 93 Abs. 6 BAO dann richtig eingebracht, wenn es bei der Abgabenbehörde, die den Bescheid ausgefertigt hat, oder bei der angegebenen Abgabenbehörde eingebracht wurde.

Gemäß § 249 Abs. 1 BAO ist die Berufung bei der Abgabenbehörde einzubringen, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat. Die Berufung kann jedoch auch bei der zur Entscheidung über die Berufung zuständigen Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht werden.

Der angefochtene Feststellungsbescheid 1997 enthielt den Hinweis, dass beim Finanzamt ein „*Vorlageantrag*“ eingebracht werden könne. Da zuvor keine Berufungsvorentscheidung ergangen ist, wurde somit das zur Verfügung stehende Rechtsmittel falsch bezeichnet.

Im vorliegenden Fall brachten die Bw., die diesen Irrtum auch als solchen erkannten, ihre Berufung (und keinen „*Vorlageantrag*“) in der Folge fristgerecht beim bescheiderlassenden Finanzamt – und sohin bei einer gemäß § 249 BAO dafür vorgesehenen Abgabenbehörde – ein. Die Bw. haben daher durch die unzutreffende Rechtsmittelbelehrung keinen Nachteil erlitten, welcher allenfalls vor dem UFS zu sanieren wäre. Dass dieser Fehler des Finanzamtes für den Ausgang des Verfahrens wesentlich gewesen wäre, wird von den Bw. auch nicht behauptet.

Auf Grund der dargelegten Sach- und Rechtslage war spruchgemäß zu entscheiden.

2 Anlagen (Listen der ehemaligen Mitunternehmer; *Anlage 1* enthält die Mitunternehmer betreffend Feststellung 1997, *Anlage 2* jene betreffend Feststellung 1998)

Graz, am 7. Juni 2011