

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch FUSSEIS Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Bahnhofstraße 63, 4910 Ried im Innkreis, gegen den Bescheid des FA XYZ vom 30.11.2011 betreffend Einkommensteuer 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2009	Einkommen	30.634,04 €	Einkommensteuer	7.544,71 €
festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)				7.544,71 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Erkenntnisspruches bildet.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Angefochten ist der Einkommensteuerbescheid 2009.

Verfahren

Der Beschwerdeführer erklärte im beschwerdegegenständlichen Jahr aus seinem Einzelunternehmen G Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 33.724,44 €, die zunächst erklärungsgemäß veranlagt wurden (Bescheid vom 26.5.2010).

Mit Schreiben vom 18.8.2010 (eingelangt beim Finanzamt am 21.9.2010) gab der Beschwerdeführer bekannt, dass sein Einzelunternehmen G auf die neu gegründete G KG mit Stichtag 31.12.2009 gemäß Art. IV UmgrStG übertragen worden sei (Anzeige gemäß § 43 UmgrStG), und schloss als Beilage den Antrag auf Eintragung einer Kommanditgesellschaft vom 4.8.2010 an.

Mit Vorhalt vom 15.2.2011 ersuchte das Finanzamt mit Fristsetzung 4.3.2011 um Vorlage einer Bilanz für den gesamten Betrieb des zu übertragenden Vermögens zum gewählten Stichtag 31.12.2009 als Anwendungsvoraussetzung für Art. IV UmgrStG sowie einer Darstellung des entstandenen Übergangsgewinnes gemäß § 4 Abs. 10 EStG 1988. Zudem wurde der Beschwerdeführer ausdrücklich darauf aufmerksam gemacht, dass die Anerkennung des rückwirkenden Zusammenschluss-Stichtages von der zeitgerechten Einreichung des Jahresabschlusses abhängig sei.

Der Beschwerdeführer legte den Jahresabschluss mit Schreiben vom 3.3.2011 (eingelangt beim Finanzamt am 7.3.2011) vor und stellte die umgehende Nachreichung der Darstellung des Übergangsgewinnes (§ 4 Abs. 10 EStG 1988) in Aussicht.

In weiterer Folge nahm das Finanzamt das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ einen neuen Sachbescheid, in dem es – mangels vollständiger Erfüllung der Anwendungsvoraussetzungen des Art. IV UmgrStG – den Zusammenschluss der beiden Unternehmen nicht anerkannte und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb unter Einbeziehung eines Übergangsgewinnes/-verlustes und Veräußerungsgewinnes auf den umgründungssteuerrechtlich maßgeblichen Stichtag mit 153.954,73 € ermittelte (Bescheide vom 30.11.2011). Auf die nähere Begründung wird verwiesen.

Gegen diese Bescheide erhob der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 26.12.2011 Berufung, verwies hinsichtlich der fehlenden Unterlagen auf die Berufung gegen den Feststellungsbescheid 2010 betreffend die G KG, auf deren Begründung verwiesen wird, und ersuchte um Veranlagung laut Steuererklärung 2009.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Im Zuge einer am 18.5.2016 abgehaltenen Erörterung der Sach- und Rechtslage wurde seitens des Beschwerdeführers eine Zusammenfassung der Beschwerdepunkte und die (nunmehr wiedergefundene) Arbeitsunterlage zur ursprünglichen Ermittlung des Firmenwertes vorgelegt, die als Beilagen A) und B) als Bestandteile der Niederschrift zum Akt genommen wurden. Auf die Niederschrift der Erörterung und die Beilagen wird verwiesen.

Der Wahrung des Parteiengehörs wurde durch Übersendung der zu Pkt. 3) der Beilage A) seitens des Finanzamtes abgegebene Stellungnahme vom 19.5.2016, auf deren Inhalt verwiesen wird, an die Vertreterin des Beschwerdeführers Rechnung getragen.

Mit Schreiben vom 25.5.2016 wurde die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2009 zurückgezogen.

Festgestellter Sachverhalt

Der Beschwerdeführer betrieb seit 1.7.2005 das nichtprotokollierte Einzelunternehmen G, das Erdbewegungsarbeiten durchführte. Dieses Unternehmen wurde von ihm gemäß Art. IV UmgrStG als Sacheinlage in die gemeinsam mit T neu gegründete G KG (Geschäftszweig: Baggerbetrieb; Rechtsform Kommanditgesellschaft: Komplementär Beschwerdeführer, Kommanditist T mit einer Haftsumme von 1.000 €) übertragen (Zusammenschlussvertrag vom 4.8.2010 als „KG-Vertrag“ bezeichnet; untenstehend auszugsweise wiedergegeben).

KG-Vertrag vom 4.8.2010

.....

III. Zweck der Gesellschaft

1. Zweck der Gesellschaft ist die Fortführung der bisher in der Rechtsform eines nicht protokollierten Einzelunternehmens geführten Baggerbetriebes mit der Bezeichnung „G KG“ in S.

2. Durch die Beteiligung soll ein nahtloser Führungswechsel eingeleitet und der Fortbestand des Unternehmens gesichert werden.

IV. Gegenstand des Unternehmens

1. Gegenstand des Unternehmens ist die Ausübung des Gewerbes von Erdbewegungen.

2. Die Gesellschaft ist berechtigt, alle Geschäfte und Maßnahmen durchzuführen, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes förderlich und nützlich sind, insbesondere auch andere Unternehmen zu gründen oder sich daran zu beteiligen.

V. Übertragung des Unternehmens, Zusammenschluss

Herr G und Herr T schließen sich zu einer Kommanditgesellschaft unter Anwendung des Artikel IV UmgrStG zusammen.

1. Der persönlich haftende Gesellschafter G bringt als Einlage das von ihm betriebene, nicht protokollierte Einzelunternehmen „G“ in S als Sacheinlage mit allen Aktiven und Passiven ein. Es ist kein Liegenschaftsvermögen im Einzelunternehmen vorhanden.

2. Dieser Zusammenschluss erfolgt durch Übertragung des Erdbewegungsunternehmens von Herrn G und zwar samt allen Aktiven und Passiven (wie sich diese aus der Zusammenschlussbilanz zum 31.12.2009 ergeben) zum Stichtag dieser Bilanz zu Buchwerten ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die zur Fortführung dieses Betriebes neu gegründeten G KG mit dem Sitz in A.

Von der Übertragung und Übernahme umfasst sind auch alle in der Zusammenschlussbilanz mangels Anschaffungswerten oder aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nicht aufscheinenden Rechte und Verpflichtungen aus dem oben angeführten Betrieb.

Alle mit dem eingebrachten Betrieb verbundenen Rechte und sonstigen Sachen (jeweils einschließlich Nebenforderungen), wie Sicherungsrechte, Schadenersatzansprüche, Anwartschaften und sonstige Ansprüche gegen Dritte, wurden in der jeweils hierfür vom Gesetz vorgesehenen Form übertragen bzw. übernommen.

Für den gegenständlichen Zusammenschluss bzw. die Betriebsübertragung werden die abgabenrechtlichen Bestimmungen und Begünstigungen des Artikel IV UmgrStG, insbesondere (Gebühren- und Verkehrssteuerbefreiung), sowie gemäß § 42 (Vertragsübernahme) in Anspruch genommen.

Die Antragsteller halten fest, dass der übertragende Gewerbebetrieb G zum Zusammenschlussstichtag – wie auch zum heutigen Tag – einen positiven Verkehrswert aufweist.

VI. Anwendung des Umgründungssteuergesetzes

1. Der Zusammenschluss erfolgt nach den Vorschriften des Artikel IV UmgrStG (§§ 23 ff) zum 31.12.2009 erstellten Zusammenschlussbilanz (§ 24 Abs. 1 iVm § 15 UmgrStG) unter Zugrundelegung des 31.12.2009 als Zusammenschlussstichtag.

2. Die Fortführung der Aktiva und Passiva des übertragenen Unternehmens durch die G KG erfolgt zu Buchwerten. Der übertragende Komplementär G behält sich die zum Zusammenschlussstichtag bestehenden Reserven bzw. den Firmenwert vor und überträgt er somit nur den Buchwert des Vermögens. Allfällige Reserven werden auch künftig ausschließlich dem die Sacheinlage tätigen Gesellschafter G zugerechnet, sodass durch die Unternehmensübertragung keine Verschiebung in der Zurechnung der stillen Reserven erfolgt. Dies gilt nicht für die von der KG geschaffenen Firmenwerte und stillen Reserven.

3. Das übertragene Einzelunternehmen besteht länger als zwei Jahre als Vermögen des übertragenden Gesellschafters G (§ 26 Abs. 3 UmgrStG).

4. Die Vertragspartner halten fest, dass das übertragene Unternehmen einen positiven Verkehrswert besitzt.

5. Die vertragsgegenständliche Übertragung und der Zusammenschluss erfolgen unter der Bedingung der Einhaltung aller gesetzlichen Fristen im Sinne der Fristen nach dem Umgründungssteuergesetz und sämtlicher Fristen im Zusammenhang mit der Umgründung. Der Zusammenschluss ist davon abhängig, dass alle Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes eingehalten werden.

VII. Geschäftsjahr, Beginn und Dauer der Gesellschaft

1. Die Gesellschaft nimmt ihre Geschäftstätigkeit mit dem Tag der Fertigung dieses Vertrages auf; sie wird auf unbestimmte Zeit errichtet.
2. Das erste Geschäftsjahr endet am 31.12.2010. Die weiteren Geschäftsjahre beginnen mit dem 1.1. und enden am 31.12. des darauffolgenden Geschäftsjahres.

VIII. Leistungen der Gesellschafter

1. G ist persönlich haftender Gesellschafter. Neben der Sacheinlage gemäß Punkt V. dieses Vertrages ist er zur Leistung einer Bareinlage nicht verpflichtet.
2. T leistet eine Pflichteinlage in der Höhe von 1.000 €, welche zugleich seine in das Firmenbuch einzutragende Hafteinlage darstellt.
3. Der Kommanditist ist verpflichtet, die in Absatz 2 vereinbarte Pflichteinlage in Bargeld binnen 14 Tagen nach Unterfertigung dieses Vertrages zu bezahlen.
4. Die Einlagen der Gesellschafter werden mit den in Absatz 2 bezeichneten Beträgen bzw. dem Wert des vom persönlich haftenden Gesellschafter eingebrachten Unternehmens auf festen Kapitalkonten verbucht. Entnahmen zu Gunsten dieser Kapitalkonten sind nicht zulässig. Gutschriften und Belastungen der Gesellschaft an die Gesellschafter und umgekehrt werden nach Maßgabe des Absatzes 5 und – soweit sie nicht der Auffüllung des Kapitalkontos dienen – auf Verrechnungskonten der einzelnen Gesellschafter verbucht. Verlustanteile werden den Gesellschaftern anteilig auf Verlustevidenzkonten angelastet, die als Berichtigungskonten zu den Kapitalkonten der Gesellschaften geführt werden.
5. Gewinnanteile der Folgejahre werden diesen Verlustevidenzkonten bis zu deren Ausgleich gutgeschrieben, soweit sie nicht zur Zahlung der persönlichen Steuern erforderlich sind, die auf die Beteiligung entfallen.

IX. Beteiligungsverhältnisse

1. Der nach Abzug des in Punkt X. vereinbarten Vorausbezuges verbleibende Gewinn, Verlust und Liquidationserlös wird auf die Gesellschafter in folgendem Verhältnis aufgeteilt:
 - a) G 80 %
 - b) T 20 %
2. Sämtliche Geldbewegungen, Gewinne, Verluste und Zuschreibungen, Zinsen, Entnahmen und Steuern werden den variablen Gesellschafter-Verrechnungskonten gutgeschrieben bzw. belastet.

3. Die Höhe dieses Verrechnungskontos hat keinen Einfluss auf das Beteiligungsverhältnis, den Anteil an den stillen Reserven, sowie am Gewinn und Verlust der Gesellschaft.

X. Leistungsvergütungen an die Gesellschafter

Die Gesellschafter erhalten für ihre Tätigkeit eine, gesondert zu vereinbarende, jährliche Vergütung.

XI. Geschäftsführung und Vertretung

Zur Geschäftsführung der Gesellschaft und zur Vertretung nach außen ist einzig und alleinig der Komplementär G berechtigt und verpflichtet.

Vor Abschluss von Rechtshandlungen, die nicht zum betriebsgewöhnlichen Geschäftsbetrieb der Gesellschaft gehören, hat der persönlich haftende Gesellschafter jedoch einen Gesellschafterbeschluss mit einer Mehrheit von mindestens 90 % einzuholen.

Zu zustimmungsbedürftigen Maßnahmen und Geschäften im Sinne des Abs. 2 gehören insbesondere:

XII. Rechte des Kommanditisten

Die Rechte des Kommanditisten beschränken sich – sofern in diesem Vertrag nicht etwas Gegenteiliges vereinbart ist – auf die Verwaltung seiner Vermögenseinlage. Ihm stehen außerdem jene Kontrollrechte zu, welche die Bestimmungen der §§ 161 ff UGB für einen Kommanditisten vorsehen.

.....

Auf die restlichen – oben nicht angeführten – Vertragsbestimmungen wird verwiesen.

Aufgrund des Beschlusses des Landesgerichtes X vom 5.8.2010 erfolgte am 6.8.2010 die Eintragung der G KG ins Firmenbuch.

Mit Schreiben vom 18.8.2010 wurde dem Finanzamt der Zusammenschluss mit Stichtag 31.12.2009 nach Artikel IV Umgründungssteuergesetz mitgeteilt.

Der Beschwerdeführer legte die Zusammenschlussbilanz zum 31.12.2009 mit Schreiben vom 3.3.2011 vor; diese stellt gleichzeitig die Bilanz für den gesamten Betrieb des zu übertragenden Vermögens zum gewählten Stichtag 31.12.2009 dar. Eine Bezeichnung als „Schlussbilanz“ ist nicht erfolgt.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage und den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens.

Aufgrund der im Zuge der Erörterung der Sach- und Rechtslage vorgelegten Berechnung des Firmenwertes wird nunmehr auch seitens des Finanzamtes von einem positiven Verkehrswert ausgegangen.

Rechtslage

Gemäß § 23 Abs. 1 UmgrStG idF AbgÄG 2005, BGBl I 2005/161, liegt ein Zusammenschluss im Sinne dieses Bundesgesetzes vor, wenn Vermögen (Abs. 2) ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten auf Grundlage eines schriftlichen Zusammenschlussvertrages (Gesellschaftsvertrages) und einer Zusammenschlussbilanz einer Personengesellschaft tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das übertragene Vermögen am Zusammenschlussstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages, für sich allein einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Übertragende hat im Zweifel die Höhe des positiven Verkehrswertes durch ein begründetes Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

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

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

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

Gemäß § 24 Abs. 1 UmgrStG gilt für den Übertragenden Folgendes:

Hinsichtlich des Zusammenschlussstichtages, der Behandlung des Übertragenden und der zum Zwecke der Darstellung des Vermögens erstellten Zusammenschlussbilanz sind die §§ 13 bis 15 sowie § 16 Abs. 1 und 5 anzuwenden (Z 1).

§ 13 Abs. 1 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass sich die Firmenbuchzuständigkeit auf die Sachgründung einer einzutragenden Personengesellschaft und auf den Eintritt neuer Gesellschafter in eingetragene Personengesellschaften bezieht und die Meldung bei dem für die Feststellung der Einkünfte der Personengesellschaft zuständigen Finanzamt zu erfolgen hat (Z 2 idF BGBl I 2010/9 ab 14.1.2010).

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

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG zählen zum Vermögen nur Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt.

Gemäß § 15 UmgrStG idF AbgÄG 2005, BGBl I 161/2005, ist bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und zu einem Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteilen zum Einbringungsstichtag eine Einbringungsbilanz aufzustellen, in der das einzubringende Vermögen nach Maßgabe des § 16 und das sich daraus ergebende Einbringungskapital darzustellen ist. Die Einbringungsbilanz ist dem für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt vorzulegen. Die Einbringungsbilanz kann entfallen, wenn die steuerlich maßgebenden Werte und das Einbringungskapital im Einbringungsvertrag beschrieben werden.

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) (1. Satz).

Gemäß § 43 Abs. 1 UmgrStG idF BGBl 818/1993 hat, wer Vermögen durch eine Umgründung überträgt oder übernimmt und nicht schon nach dem ersten Hauptstück zu einer Meldung verpflichtet ist, die Umgründung abweichend von der Frist des § 121 der Bundesabgabenordnung innerhalb der im ersten Hauptstück genannten Frist unter Nachweis der Rechtsgrundlage dem Betriebsfinanzamt oder dem für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Vermögen zuständigen Finanzamt anzuzeigen.

Rechtliche Erwägungen

Einig sind sich die Parteien darin, dass sowohl Firmenbuchzuständigkeit als auch Rechtzeitigkeit der Anmeldung beim Finanzamt gegeben sind und die Ausschlussklausel (Pkt. VI.5. KG-Vertrag) für das gegenständliche Beschwerdeverfahren nicht relevant ist. Unstrittig ist weiters das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes.

Strittig ist, ob eine Bilanz für den gesamten Betrieb des zu übertragenden Vermögens zum gewählten Stichtag (Stichtagsbilanz) vorliegt.

Nach Ansicht des Finanzamtes ist aus dem Hinweis in § 23 Abs. 2 UmgrStG auf § 12 Abs. 2 UmgrStG zu schließen, dass zu dem Stichtag des Zusammenschlusses eine Bilanz nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 für den gesamten Betrieb vorzulegen ist. Nach Ansicht des Beschwerdeführers ist die Vorlage einer solchen Bilanz bereits durch die Vorlage der „Zusammenschlussbilanz G KG zum 31.12.2009“, die gleichzeitig die Schlussbilanz darstellen soll, erfolgt.

Zur Maßgeblichkeit einer Stichtagsbilanz gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG hat der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem – zur Einbringung gemäß Art. III UmgrStG erlassenen – Erkenntnis vom 26.2.2015, Ro 2014/15/0041, ausgeführt:

Nach § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG sind nur (Teil)Betriebe einbringungsfähig, „wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt“ (so genannte Stichtagsbilanz). Die Gesetzesmaterialien führen dazu aus (Erl RV 266 BlgNr XVIII. GP, 23): „Das Verknüpfen der (Teil)Betriebseinbringung mit dem Vorliegen einer steuerlichen Bilanz ist eine notwendige Folge der Tatsache, dass nach § 13 zu jedem beliebigen Stichtag eingebracht werden kann. Grundlage einer Einbringung zum Regelbilanzstichtag ist der Jahresabschluss des einbringenden Kaufmannes, bei anderen Einbringenden eine Vermögensübersicht (Steuerbilanz im Sinne des § 4 EStG). Grundlage einer Einbringung zu einem Zwischenstichtag muss eine auf diesen Tag erstellte Steuerbilanz sein, sodass auch in diesem Fall Bestand und Wert des Vermögens festgestellt werden kann. Abs. 1 sieht daher auch bei Teilbetriebseinbringungen auf einen Zwischenstichtag eine den gesamten Betrieb umfassende Steuerbilanz vor.“

Die Stichtagsbilanz dient der Gewinnermittlung und Ergebnisabgrenzung für den Einbringenden bis zum Einbringungsstichtag; im praktischen Regelfall wird sie gleichzeitig die Grundlage für die Aufstellung der (von der Stichtagsbilanz zu unterscheidenden) Einbringungsbilanz nach § 15 darstellen, womit ihr mittelbar auch Bedeutung für die Feststellung des buchmäßigen Einbringungswertes zukommt. Die Stichtagsbilanz wird als Anwendungsvoraussetzung für die Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben betrachtet (vgl. Fuherr in Kofler, Umgründungssteuergesetz³, § 12 Tz 102).

Bedeutung kommt der Stichtagsbilanz insbesondere bei Einbringung von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen zu, weil bei einer Teilbetriebseinbringung eine Steuerbilanz für den Gesamtbetrieb des Einbringenden bzw. im Falle der Einbringung eines Mitunternehmeranteiles eine Bilanz der Mitunternehmerschaft auf den Einbringungsstichtag vorliegen muss. Wird wie im gegenständlichen Fall der gesamte Betrieb in eine Körperschaft eingebracht, erfüllt auch die Einbringungsbilanz nach Vornahme allenfalls notwendiger steuerlicher Anpassungen im Sinne des Erkenntnisses vom 29.1.2015, 2011/15/0169, das Erfordernis des § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG. Nach dem vom Finanzamt nicht in Abrede gestellten Vorbringen des Revisionswerbers umfasste Einbringungsbilanz alle am Einbringungsstichtag vorhandenen Aktiva und Passiva des Einzelunternehmens. Die Korrektur der Einbringungsbilanz um die Entnahmen iSd § 16 Abs. 5 UmgrStG ist einer (tatsächlich auch erfolgten) Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 gleichzuhalten. Würde man mit dem Bundesfinanzgericht auch in einem solchen Fall von einer Nichtanwendbarkeit des Art. III UmgrStG ausgehen, erwiese sich die damit verbundene Rechtsfolge der vollen Gewinnrealisierung als überschießend.

Der Beschwerdeführer brachte – ebenso wie im oben zitierten Erkenntnis – seinen gesamten Betrieb als Sacheinlage ein (Punkt V.1. und 2. des KG-Vertrages).

Aus der vorgelegten Bilanz zum 31.12.2009 im Zusammenhang mit dem Gesellschaftsvertrag ergibt sich eindeutig, dass sie zugleich die Schlussbilanz des als Sacheinlage einzubringenden Einzelunternehmens als auch die Zusammenschlussbilanz darstellt. Diese wurde fehlerhaft nur als „Zusammenschlussbilanz G KG“ bezeichnet. Eine fehlerhafte Bilanz ist jedoch einer Berichtigung zugänglich (VwGH 29.1.2015, 2011/15/0169).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes sind alle Anwendungsvoraussetzungen des Art. IV UmgrStG erfüllt, sodass auf den gegenständlichen Fall das Umgründungssteuerrecht anzuwenden ist.

Der vom Finanzamt ermittelte Übergangsverlust in Höhe von 15.822,82 € ist mit einem 1/7 bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen (UmgrStR Rz 820).

Der angefochtene Bescheid war dementsprechend abzuändern.

Zulässigkeit einer Revision

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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zur Stichtagsbilanz gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG als Anwendungsvoraussetzung des Art. III Umgründungssteuergesetz (Einbringung) folgende Erkenntnisse erlassen (26.2.2015, Ro 2014/15/0041; 29.1.2015, 2011/15/0169).

Hinsichtlich der Interpretation des § 23 Abs. 2 UmgrStG bei Zusammenschlüssen liegt jedoch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Eine Revision ist daher zulässig.

Linz, am 20. Juni 2016