

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache A, vertreten durch B, gegen den Bescheid des Finanzamtes C mit Ausfertigungsdatum 10. Dezember 2012 betreffend Abweisung des Antrages vom 2. April 2008 auf Bilanzänderung zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

1. Mit Schreiben vom 2. April 2008 stellte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers den Antrag auf Änderung der Einbringungsbilanz zum 31.12.2008 dahingehend, dass keine Verbindlichkeiten für bare und unbare Entnahmen angesetzt werden.
2. Die Abgabenbehörde wies den Antrag mit Bescheid vom 10. Dezember 2012 im wesentlichen mit der Begründung ab, dass bare und unbare Entnahmen kein Bilanzierungswahlrecht sondern ein grundsätzliches Wahlrecht darstellten.
3. Dagegen erhob der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers mit am 11. Jänner 2013 über FINANZOnline eingebrachtem Schreiben Berufung. Die Abgabenbehörde verkenne Ursache und Wirkung. Erst nach dem (irrtümlichen) Ansatz in der Einbringungsbilanz seien die Entnahmen auch tatsächlich erfolgt, wäre kein Ansatz erfolgt, wären auch keine Entnahmen getätigt worden. Die Ausübung eines Bilanzierungswahlrechtes stelle eine Maßnahme der Bilanzpolitik dar, nach der im Anschluss gehandelt werde. Eine bare oder unbare Entnahme sei nicht zwingend vorzunehmen gewesen, es habe daher auch umgekehrt keine Passivierungspflicht bestanden. Der aus freien Stücken gewählte Bilanzansatz wäre jedoch bei Kenntnis der steuerlichen Folgen unsinnig gewesen und nicht erfolgt. Bei Kenntnis der Auswirkungen

des Verlustes der Begünstigung des § 11a EStG wären freiwillig keine baren und unbaren Entnahmen angesetzt worden, nachdem diese zu diesem Zeitpunkt nicht mehr kapitalertragsteuerfrei gewesen seien. Die Dispositionen und Bewertungen seien unter der Voraussetzung der Steuerfreiheit der nicht entnommenen Gewinne getätigt worden.

4. Die Berufung wurde von der Abgabenbehörde mit Bericht vom 24. Jänner 2013 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

5. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

## II. Sachverhalt

Nach der von der Abgabenbehörde ausgewiesenen Aktenlage ist nachfolgend dargelegte Sachlage unbestritten und erwiesen:

1. Der Beschwerdeführer hat mit Einbringungsvertrag vom 21. September 2006 das Einzelunternehmen "D" ohne Gewährung von neuen Anteilen in die D GmbH eingebbracht. Die Einbringung erfolgte nach Punkt Zweitens des Einbringungsvertrages (kursive Schreibweise im Original) *"mit allen Aktiven und Passiven laut Bilanz"*.
2. Aktiva und Passiva der dem Einbringungsvertrag integrierten Einbringungsbilanz weisen folgende Positionen aus:

Aktiva	
Sachanlagevermögen	19.403,13
Finanzanlagevermögen	1.183,74
Vorräte	77.623,13
Forderungen/Sonstige Vermögensgegenstände	123.227,47
Kassa/Schecks/Bankguthaben	1.242,53
Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	3.415,89
<b>Summe Aktiva</b>	<b>226.095,89</b>

Passiva	
Einbringungskapital	-152.106,91
Rückstellungen	20.138,50
Verbindlichkeiten gegenüber Banken	156.699,75

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	37.536,11
Sonstige Verbindlichkeiten	33.828,44
Bare Entnahmen gem. § 16/5/1 UmgrStG	30.000
Unbare Entnahmen gem. § 16/5/2 UmgrStG	100.000
<b>Summe Passiva</b>	<b>226.095,89</b>

3. Das eingebrachte Unternehmen hatte sowohl am Einbringungsstichtag als auch am Tag der Unterzeichnung des Einbringungsstichtages einen positiven Verkehrswert.
4. Vertragsparteien des Einbringungsvertrages waren der Beschwerdeführer als Einbringender und die D GmbH als übernehmende Gesellschaft, für die der Beschwerdeführer als vertretungsbefugter Geschäftsführer zeichnete.

### **III. Rechtliche Beurteilung**

1. Im Anwendungsbereich des Art. III UmgrStG ist bei der Einbringung eines Betriebes in eine Körperschaft gemäß § 15 UmgrStG zum Einbringungsstichtag eine Einbringungsbilanz aufzustellen, in der das einzubringende Vermögen nach Maßgabe des § 16 UmgrStG und das sich daraus ergebende Einbringungskapital darzustellen ist.
2. Gemäß § 16 Abs. 1 UmgrStG ist das in § 15 UmgrStG genannte Vermögen in der Einbringungsbilanz mit den in § 14 Abs. 1 UmgrStG genannten Werten anzusetzen, das sind die zum Einbringungsstichtag steuerlichen maßgeblichen Buchwerte (Buchwerteinbringung).
3. Das nach § 14 Abs. 1 UmgrStG anzusetzende Vermögen kann gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG noch verändert werden. Entnahmen, die in der Zeit zwischen Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt wurden, können gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG auf den Einbringungsstichtag zurückbezogen werden. Sie gelten dann als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch Ansatz einer Passivpost berücksichtigt werden. Zusätzlich kann, betraglich limitiert, gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG eine weitere Passivpost für Entnahmen gebildet werden, die sich der Einbringende vorbehält. Der passivierte Betrag gilt in diesem Fall mit Ablauf des Einbringungsstichtages als entnommen.
4. Sowohl durch die tatsächlichen als auch durch die vorbehaltenen Entnahmen hat der Einbringende die Möglichkeit, nach Ablauf des Einbringungsstichtages, aber vor Abschluss des Einbringungsvertrages, den Wert des Einbringungsvermögens zum Einbringungsstichtag zu mindern. Die gesetzliche Fiktion, dass diese Entnahmen auf den Einbringungsstichtag rückbezogen und als noch vom Einbringenden getätigt gelten, verhindert, dass die entnommenen Beträge aufgrund der sonst geltenden

umgründungssteuerrechtlichen Rückwirkungsfiktion (§ 14 Abs. 2 UmgrStG und § 18 Abs. 1 Z 5 UmgrStG) bereits am Folgetag des Umgründungsstichtages dem von der Kapitalgesellschaft übernommenen Vermögen zugerechnet werden. Das so verminderte Vermögen prägt damit die Kapitalausstattung der übernehmenden Körperschaft und demzufolge auch den Wert der von dieser für die Unternehmensübertragung gewährten Gegenleistung.

Der Ausweis einer Passivpost im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 1 oder 2 UmgrStG in der Einbringungsbilanz dokumentiert folglich nur die Entscheidung des Steuerpflichtigen, das gemäß § 14 Abs. 1 UmgrStG definierte Vermögen nach dem Einbringungstichtag mit einer zusätzlichen Verbindlichkeit zu belasten, die mit Unterzeichnung des Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) die übernehmenden Körperschaft entsprechend verpflichtet. Nach Abschluss dieses Vertrages hat der Einbringende keine Wahl mehr, den nunmehr zwingend auszuweisenden Bilanzansatz für eine solche Verbindlichkeit der übernehmenden Körperschaft zu ändern. Die Regeln des § 4 Abs. 2 EStG rechtfertigen jedenfalls nicht, die getroffene Entscheidung darüber, welches Vermögen der Körperschaft übertragen wird, nachträglich zu ändern. Einseitig könnte der Einbringende allenfalls pro futuro auf die ihm zustehende Forderung verzichten, das in der Einbringungsbilanz ausgewiesene Einbringungsvermögen rückwirkend damit aber nicht erhöhen.

Aus diesen Gründen erweist sich der angefochtene Bescheid nicht als rechtswidrig, sodass spruchgemäß zu entscheiden und die Beschwerde gemäß § 279 Abs. 1 BAO als unbegründet abzuweisen war.

#### **IV. Zulässigkeit einer Revision**

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die für die Lösung des Beschwerdefalls bedeutsamen Rechtsfragen sind, soweit sich deren Lösung nicht ohnedies bereits aus den zitierten Rechtsnormen ergibt, durch die Rechtsprechung zur Bilanzänderung iSd § 4 Abs. 2 EStG (zB VwGH 24.9.2003, 99/13/0107; VwGH 27.2.2003, 99/15/0143; siehe auch *Zorn/Varro* in Doralt/Kirchmayr/Zorn, EStG<sup>17</sup>, § 4 Tz 171 ff) sowie zu rückwirkenden Rechtsgeschäften (VwGH 30.4.2003, 2002/16/0271; VwGH 26.1.2011, 2007/13/0084; siehe auch *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 4 Tz 11) ausreichend geklärt. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

