



**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/6100396/2014

Aignerstraße 10  
5026 Salzburg-Aigen  
[www.bfg.gv.at](http://www.bfg.gv.at)  
DVR: 2108837

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin DSW in der Beschwerdesache

A1

A2

A3

A4

A5

A6

A7

A8

A9

A9b

A9c

A12

A13a

A14d

A14c

A16

A17

A18

A19

A20

A21

A22

A23

A24

A25

XX GmbH

als ehemalige Gesellschafter der nicht mehr bestehenden XX GmbH und Mitges.

gegen den Bescheid des FA Salzburg-Stadt vom 26.02.2010, betreffend Feststellung der Einkünfte 2000 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Die im Kalenderjahr 2000 gem. § 188 BAO erzielten Einkünfte sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt:

Bei der Firma XX GmbH und Mitges. (Bf) fand eine Betriebsprüfung statt, das Veranlagungsjahr 2000 betreffend.

Unternehmensgegenstand ist die Entwicklung, Herstellung und der Vertrieb von Automations- und Mikrocomputersystemen und Teilen von solchen und Zusatzgeräten aller Art und alle Geschäfte, die diesem Gegenstand dienlich und erforderlich sind.

Gegenstand der Betriebsprüfung war der mit 28.9.2000 datierte Einbringungsvertrag, welcher zwischen der Fa. XX GmbH und der Fa. YY GmbH als Treuhänderin für eine Anzahl von Treugebern, nämlich A1, A2, A6, A7, A9a, A12, A13, A16, A18, A19a und A23 (**verbleibende atypisch stille Gesellschafter: A3, A14a und A17**) sowie A4, A5, A8, A24 und A25 abgeschlossen wurde.

Der Vertragsinhalt lautet wie folgt:

## **EINBRINGUNGSVERTRAG**

*welcher am unten angesetzten Tage zwischen*

*der Firma*

**XX GmbH,**

*der Firma*

**YY Gesellschaft m.b.H als**

*Treuhänderin für eine Anzahl von Treugebern lt. beiliegender Liste und*

*Herrn A4,*

*Herrn A5,*

*Herrn A8,*

*Frau A24*

*und Herrn A25*

*abgeschlossen wurde wie folgt:*

### **PRÄAMBEL**

*Die YY GmbH ist seit 1997 atypisch stiller Gesellschafter der XX GmbH. Die Einlage im Nominale von ATS 3.450.000,-- wurde in voller Höhe geleistet. Die vertragsgegenständlichen Teile der Einlage werden für eine Vielzahl von Personen gemäß beiliegender Treugeberliste treuhändig gehalten. Neben der atypisch stillen Beteiligung wurde ein Gesellschafterdarlehen im Nominalwert von ATS 8.050.000 gewährt. Die Gesellschafter A4, A5, A8 und A24 und A25 sind gleichfalls seit 1997 atypisch stille Gesellschafter mit einem Nominale von insgesamt ATS 850.000,--.*

*Zur Änderung der Kapitalstruktur und zum leichteren Eintritt von Investoren soll die Gesellschafts- und Gesellschafterstruktur der XX GmbH (Geschäftsherr) bereinigt werden. Aus diesem Grund bringt die YYs GmbH Teile ihres Mitunternehmeranteils im Nominale von ATS 2.250.000,-- an der XX GmbH und einen Teilbetrag des Gesellschafterdarlehen im Nominalwert von ATS 1.575.000,-- gegen Gewährung von Substanzgenussrechten nach § 174 AktG, ausgestaltet gemäß beiliegenden Genussrechtsbedingungen, im Nominale von ATS 14.925,-- in die XX GmbH ein. Ein weiterer Teilbetrag in Höhe von ATS 1.575.000,-- des anteiligen Gesellschafterdarlehens wird nach Abschluss dieser Vereinbarung binnen 14 Tagen rückgeführt.*

*Das verbleibende Restdarlehen für diese Anteile in Höhe von ATS 2.100.000,-- verbleibt als Gesellschafterdarlehen zu grundsätzlich unveränderten vertraglichen Bedingungen bestehen und ist spätestens am 30.6.2010 bzw. bei Aufkündigung der Genussrechte, aus welchen Gründen auch immer, binnen 14 Tagen rückzuführen.*

*Für den Teil der atypisch stillen Einlagen im Nominale von 1.200.000,-- samt Gesellschafterdarlehen im Nominale von ATS 2.800.000,- (A3, A14a, A17), die nicht*

*Gegenstand dieses Einbringungsvertrages sind, gelten die vertraglichen Bedingungen so wie diese bisher bestanden haben, weiter.*

*Darüber hinaus bringen die atypisch stillen Gesellschafter A4, A5, A8, A24 und A25 ihre Mitunternehmeranteile im Nominalwert von ATS 850.000,-- gegen Gewährung Substanzgenussrechten gem. § 174 AktG im Nominale von ATS 1.700,-- in die X GmbH ein.*

### **I. Einzubringendes Vermögen**

*Die YYs GmbH bringt nunmehr einen Anteil von ATS 2.250.000,-- der unter Punkt 1) genannten atypisch stillen Beteiligung sowie einen Teilbetrag des Gesellschafterdarlehen im Nominalwert von ATS 1.575.000,- gegen Gewährung von Genussrechten in die XX GmbH als übernehmende Gesellschaft ein.*

*Die Gesellschafter A4, A5, A8, A24 und A25 bringen ihre atypisch stillen Beteiligungen im Nominalwert von ATS 850.000,-- in die XX GmbH ein. Die Einbringung erfolgt unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art. III UmgrStG zum Buchwert. Die eingebrachten Mitunternehmeranteile haben einen positiven Verkehrswert von rund ATS 9.470,--.*

*Die steuerliche Einbringungsbilanz (Beilage 1) wird aus der Bilanz der XX GmbH und stille Mitunternehmer zum 31.12.1999 (Beilage 2) abgeleitet. Stichtag für die Einbringung ist der 1.1.2000.*

### **II. Bewertung und Gegenleistung.**

1)

*Der auf das einzubringende Vermögen entfallende Unternehmenswert zum Einbringungsstichtag beläuft sich auf rund ATS 9.470,--.*

2)

*Als Gegenleistung für die Einbringung des atypisch stillen Mitunternehmeranteils und Teilen des Gesellschafterdarlehens in die XX GmbH erhält die YYs GmbH Genussrechte gem. § 174 AktG mit Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der XX GmbH (Substanzgenussrechte) im Nominale von ATS 14.925,--. Diese Genussrechte werden in weiterer Folge treuhändig durch die YYs GmbH für verschiedene Anleger gehalten (Anteile lt. Beilage). Diese ist berechtigt in Abstimmung mit der XX GmbH ein angemessenes Entgelt für diese Leistung zu verrechnen.*

*Die anderen atypisch stillen Gesellschafter (Liste lt. Beilage) erhalten für die Einbringung ihrer Mitunternehmeranteile Substanzgenussrechte zu gleichen Bedingungen im Nominale von ATS 1.700,--.*

*Die Vertragsparteien kommen überein, im Falle der Änderung des Einbringungswertes der atypisch stillen Beteiligung, die sich aufgrund von Unsicherheiten zum Bewertungsstichtag ergibt, durch Änderung der Gewinnverteilung und / oder durch unentgeltliche Gewährung von zusätzlichem Surrogatkapital i.S.d. § 174 AktG und /oder durch unentgeltliche*

*Übertragung von Anteilen die Änderung in entsprechender Höhe nachträglich zu berücksichtigen.*

### **III.**

*Die mit der Errichtung und Durchführung dieses Vertrages verbundenen Kosten und Gebühren trägt die XX GmbH. Im Übrigen wird Abgabenfreiheit für die vertragsgegenständliche Einbringung gem. Art. III § 22 Abs. 3 UmgrStG geltend gemacht. Die steuerlichen Wirkungen der Umgründung hängen von der Erfüllung aller handels- und steuerrechtlichen Voraussetzungen ab.*

*Salzburg, am 28.9.2000*

*Gezeichnet von der YYs GmbH, der XX GmbH, A4, A5, A8, A24, A25.*

*Für den Nachweis der Steuerneutralität dieser Einbringung wurde ein Gutachten vorgelegt, mit folgendem Inhalt:*

*Gutachten zur Feststellung des Unternehmenswertes der Firma XX GmbH unecht stille Gesellschaft, Salzburg*

*Anlass für die Unternehmensbewertung ist die teilweise Einbringung atypisch stiller Geschäftsanteile an der XX GmbH zum 1.1.2000 gegen Gewährung von Genussrechten im Sinne des § 174 AktG.*

*Wir wurden vom Geschäftsherrn XX GmbH beauftragt, den Unternehmenswert zum 1.1.2000 gutachtlich festzustellen.*

*Das Unternehmen wurde im Oktober 1997 gegründet und befasst sich seither mit der Entwicklung des Prototypen eines DBA für den industriellen Einsatz in der H-Technologie.*

*Das ambitionierte Projekt ist zum Zeitpunkt der Gutachtenserstellung zu einem sehr hohen Grad fortgeschritten, technische Probleme und deren Lösung führen jedoch nach wie vor zu beträchtlichen Verzögerungen. Der mögliche wirtschaftliche Erfolg ist von der Fertigstellung eines funktionstüchtigen Prototypen abhängig, erst die Umsetzung des Projektes in eine Serienproduktion und eine erfolgreiche Markteinführung und die Annahme des Produktes auf dem Markt können zum tatsächlichen Durchbruch verhelfen.*

*Mit den Änderungen der Beteiligungsverhältnisse im Sommer 2000 wurden die Finanzierung der Fertigstellung des Prototypen und der Eintritt in die Serienproduktion sichergestellt. Erste Produktvorstellungen bei Interessenten führten zu Vorbestellungen unter dem Vorbehalt der Funktionsfähigkeit, sodass bei planmäßigem Verlauf mit ersten Verkäufen im ersten Halbjahr 2001 zu rechnen ist.*

*Die Bilanzergebnisse der Jahre 1997 bis 1999 sind für die Beurteilung des Unternehmens irrelevant, auch das Jahresergebnis 2000 wird mangels entsprechender Umsätze negativ ausfallen. Insgesamt wird das Unternehmen bis Ende 2000 Verluste von ATS 30.000.000,-- bis 35.000.000,-- zu verzeichnen haben, die allerdings bis auf die Verwaltungs- und Gemeinkostenanteile ausschließlich den Entwicklungskosten des DB zuzurechnen sind.*

*Vorliegende Planrechnungen für die Jahre 2000 bis 2002 aus 1/2000 sind zur Beurteilung der nachhaltig erzielbaren Zukunftserfolge bedingt aussagefähig, die Gewinnerwartungen sind jedenfalls zeitlich zurückzusetzen, Umsatzerwartungen zu kürzen, Aufwendungen zu erhöhen und der Investitionsbedarf anzupassen.*

*Bedeutende Einflussgrößen auf die Zukunftserfolge sind mangels Vorliegens eines laufenden Geschäftsbetriebes nur durch Annahmen berücksichtigbar und größtenteils von den zukünftigen Entwicklungen abhängig.*

*Der Übergang von der Entwicklungsphase in die laufende Produktion ist zwangsläufig noch nicht erfolgt, zur Zeit laufen die Bestellungen für die sogenannte Null-Serie an.*

*Der zukünftige Führungsstab ist in Aufbau begriffen, ein weiterer Geschäftsführer wurde bereits bestellt. Die Suche nach qualifiziertem Personal ist voll in Gang, aufgrund der Lage am Arbeitsmarkt erscheint es jedoch sehr schwierig, vor allem entsprechendes Programmier-Personal rekrutieren zu können. Eine Vervielfältigung der Dienstnehmeranzahl von derzeit acht auf bis zu fünfzig in den nächsten beiden Jahren wird jedenfalls erhebliche Probleme mit sich bringen, der betriebsspezifisch erforderliche Ausbildungsstand wird nicht ohne Weiteres erreichbar sein können.*

*Die für die Serienproduktion erforderliche Betriebsorganisation ist noch nicht gegeben, Planungen und Vorbereitungsarbeiten dazu sind allerdings vorhanden.*

*Die Hindustrie erlebt zur Zeit einen Boom, beträchtliche zyklische Schwankungen sind branchenimmanent und es ist somit die Gefahr jedenfalls gegeben, dass bei tatsächlichem Markteintritt der X bereits wieder eine Abwärtsbewegung des Marktes gegeben ist.*

*Allerdings handelt es sich bei dem von X entwickelten Prototypen des DB um einen markanten Entwicklungsschritt nach vorne, sodass auch bei Abschwächung der Konjunktur auf dem Hsektor aufgrund des Technologievorsprunges durchaus mit positiven Geschäftsentwicklungen gerechnet werden kann. Ein patentrechtlicher Schutz einzelner Komponenten wird allseits empfohlen, wurde jedoch bis dato noch nicht umgesetzt.*

*X wird nahezu die gesamte Produktion exportieren, Interessenten sind bereits vorhanden und existieren bereits mit Vorbehalten versehene Rahmenaufträge für 45 Maschinen.*

*Die Planungsrechnungen zeigen eine optimale Kosten- und Umsatzstruktur, wir sind der Meinung, dass beträchtliche zusätzliche Reserven vorzusehen sind. Erforderliche Investitionen erscheinen nicht entsprechend budgetiert zu sein.*

*X bietet branchenkonform ausschließlich in US-Dollar an, die Stärke der amerikanischen Währung wäre derzeit ein beträchtlicher Vorteil für das Unternehmen, ein zukünftiges erhebliches Währungsrisiko ist nicht auszuschließen.*

*Die Finanzierung der X ist derzeit und für die Produktion der Null-Serie durch die neu eingetretenen Gesellschafter sichergestellt, sollten nochmals größere Verzögerungen und weitere technische und konstruktive Probleme auftreten, kann von einer gesicherten Finanzierung nicht mehr gesprochen werden. Für den Fall, dass die Maschinen der Null-Serie funktionsfähig und damit absetzbar sind, ist eine Auftragsfinanzierung durch*

die Österreichische Kontrollbank möglich und wurden diesbezüglich bereits erste erfolversprechende Gespräche geführt.

Der von uns ermittelte positive Verkehrswert wird durch Abtretungsverträge vom 14.2.2000 und vom 2.6.2000 bestätigt, mit denen insgesamt 45 % der Geschäftsanteile um einen Gesamtkaufpreis von ATS 2.435.000,-- veräußert wurden.

*Ermittlung (Schätzung) des nachhaltigen Zukunftserfolges (in TÖS)*

	2000	2001	2002
Plangewinn	2.100	27.565	73.323
Änderungen Umsatz	-44.000	-60.360	-99.600
Änderung Materialeinsatz (Aktivierung)	21.600	29.200	40.640
Aktivierung Fertigungslöhne	3.000	8.700	15.000
Zusätzliche Aufwendungen, Reserve	-2.200	-4.005	-25.113
	-19.500	1.100	4.250
abzüglich spezielles Risiko wie dargestellt		-1.000	-4000
Berichtigter Plangewinn	-19.500	100	250

*Zusammenfassung:*

Das Unternehmen hat beträchtliches Zukunftspotential aufzuweisen, bei Eintritt der unsererseits berichtigten Planrechnung ist 2001 mit einem erstmals positiven Jahresergebnis zu rechnen, die Anlauf- und Entwicklungsverluste werden jedoch erst in ferner Zukunft aufgeholt werden können.

Ausgehend von der Sekundärmarktrendite vom 23.8.2000 für Emittenten gesamt von 5,589 % und einem Risikoaufschlag von 3 % wegen der Gefahren der Konjunkturschwankungen und der dargestellten Probleme, die sich aus der Branche des Unternehmens ergeben, wird der Kapitalisierungszinssatz mit 8,589 % festgelegt.

In Berücksichtigung des hohen Zukunftspotentials und in Anrechnung erforderlicher unternehmensspezifischer Risikoabschläge, die vor allem den Unwägbarkeiten der Start-up-Phase Rechnung tragen, wird zur Berechnung des Ertragswertes ab dem Jahr 2003 ein für alle nachfolgenden Perioden gleichbleibender Periodenerfolg von ATS 2.500.000,-- angesetzt und neben den kapitalisierten individuellen Periodenerfolgen der Jahre 2000 bis 2002 als ewige Rente kapitalisiert und auf den Bewertungsstichtag abgezinst.

Ein nicht notwendiges Betriebsvermögen ist im Unternehmen nicht gegeben, es entfällt daher ein Wertansatz.

Der sich aus den dargestellten Bewertungsparametern ergebende gerundete Unternehmenswert beträgt somit ATS 5.050.000,--.

Mit der als Bescheid bezeichneten und am 4. April 2003 datierten Erledigung stellte das Finanzamt die im Jahr 2000 erzielten Einkünfte - den Ergebnissen der Betriebsprüfung folgend (Versagung der Steuerneutralität der zum Stichtag 1.1.2000 vorgenommenen Einbringung, Ansatz eines Veräußerungsgewinnes) - gemäß § 188 BAO fest.

Gegen diese als Bescheid bezeichnete Erledigung wurde im April 2003 von der Kanzlei Uniconsult Wirtschaftstreuhand, beauftragt durch die Firma Y (als Treuhänder der vertretenen Mitgesellschafter und Genussrechtsinhaber o.a. Gesellschaft), Beschwerde erhoben, die vom Unabhängigen Finanzsenat als unzulässig zurückgewiesen wurde (UFS 20.Oktober 2009, RV/077-S/07).

In der Folge erließ das Finanzamt am 26. Februar 2010 einen neuen Feststellungsbescheid für das Jahr 2000 an diejenigen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind, unter Berücksichtigung der Ergebnisse der oben angeführten Betriebsprüfung.

Das für das gegenständliche Verfahren wesentliche Ergebnis der Betriebsprüfung stellt sich wie folgt dar:

**TZ 6:**

*Die Einbringung der stillen Gesellschaftsanteile nach Art. III UmgrStG in die GmbH gegen Gewährung von Substanzrechten kann nicht anerkannt werden, da zum Zeitpunkt der Einbringung (1.1.2000) ein positiver Verkehrswert nicht festgestellt werden konnte. Dem erklärten positiven Verkehrswert wurde eine Prognose zu Grunde gelegt, deren mangelnde Realität aus den nachstehenden im Prüfungszeitraum vorgenommenen Korrekturen zweifelsfrei ersichtlich ist und zwar:*

**1.) Geschäftsplan (vorgelegt bei der Betriebsprüfung im Jahr 1999):**

ATS	1998	1999	2000	2001	2002
U/Prognose	0,00	12.600.000,-	86.100.000,-	220.550.000,-	451.500.000,-
U/IST	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Prognose/G-V	-3.240.000,-	-9.995.000,-	6.500.000,-	35.000.000,-	100.000.000,-
G-V	-7.104.029,-	-8.699.288,-	65.675,-		

**2.) Prognose N vom 14.9.1998**

	1998	1999	2000	2001	2002
U/Prognose/\$	0,00	603.000,-	14.898.000,-	25.857.000,-	31.029.000,-
U/IST	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Prognose/GV/\$	-183.000,-	-520.000,-	4.933.000,-	9.516.000,-	11.832.000,-



G-V/ATS	-7.104.029,-	-8.699.288,-	65.675,-		
---------	--------------	--------------	----------	--	--

### 3.) Planungsrechnung vom 27.9.1999

ATS-	1998	1999	2000	2001	2002
U/Prognose	5.684.000,-	6.000.000,-	47.500.000,-	116.875.000,-	247.500.000,-
U/IST	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Prognose/G-V	-1.153.000,-	-1.655.000,-	-1.501.000,-	16.999.000,-	50.000.000,-
G-V	-7.104.029,-	-8.699.288,-	65.675,-		

### 4.) Prognose bei UVA-Prüfung vom 25.5.2000:

Die Entwicklung des Prototyps zur Erstellung von Hinstallationen ist fast abgeschlossen. Es wird mit 2 Interessenten verhandelt. Ein Vertragsentwurf liegt bereits vor. Ein österreichischer Unternehmer konnte bis dato nicht gefunden werden.

### 5.) Prognose Unternehmensbewertung 2000:

ATS	2000	2001	2002
Änderung U	-44.000.000,-	-60.360.000,-	-99.600.000,-
U/IST	0,00	0,00	0,00
Plangewinn	-19.500.000,-	100.000,-	250.000,-
G-V	65.675,-		

### 6.) Prognose Betriebsprüfung Beginn 8.7.2000

Im August/September kommen 3 Automaten nach Asien zur Demo. Dann stehen die Maschinen für etwa 3 Monate zum Testen zur Verfügung. Wenn die Kunden zufrieden sind, dann kommen die ersten Bestellungen. Mit Umsätzen kann erst frühestens Anfang 2003 gerechnet werden.

### 7.) Prognose Besprechung mit Dr. FI (Geschäftsführer) 10.12.2002:

Noch im Dezember wird eine Maschine zur Fa. CC nach Asien zur Demo geschickt. Die Maschine wird dort etwa 3 Monate getestet. Danach kommt es bei Zufriedenheit des Kunden zu den ersten Bestellungen (voraussichtlich ab April 2003).

### 8.) Deckungsbeitragsrechnung (erwarteter Deckungsbeitrag):

	Euro	ATS
2003	1.123.600,-	15.461.073,08
2004	539.550,-	7.424.369,87
2005	1.746.500,-	24.032.363,95

2006	3.631.150,-	49.965.713,35
2007	6.020.600,-	82.845.262,18

*Die Umgestaltung der stillen Gesellschaftsanteile in Substanzgenussrechte war somit als Veräußerungsvorgang zu qualifizieren.*

*Aufgrund der Umstände, dass trotz wiederholter Aufforderungen keine Erklärung über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für 2000 erstellt wurde und weder die Abgabepflichtige bzw. ihr Vertreter an der angesetzten Schlussbesprechung erschienen sind und sie über die steuerlichen Feststellungen der Betriebsprüfung voll informiert waren, war ihr Fernbleiben mit der Folge als Zustimmung zu werten, dass die stille Gesellschaft gleichfalls mit 1.1.2000 als beendet anzusehen ist. Das nicht aufzufüllende negative Verrechnungskonto vermindert um das eingesetzte Kapital wird als Veräußerungsgewinn (zum Aufteilungsschlüssel siehe BP-Bericht TZ 7 bis 11) in Ansatz gebracht.*

Die Kanzlei MOORE STEPHENS Uniconsult GmbH, Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft erhob für die Beschwerdeführenden,

XX GmbH

A1

A2

A6

A7

A9a

A12

A13a

A16

A18

A19a

A23

A3

A14b

A17,

als ehemalige Gesellschafter der nicht mehr bestehenden XX GmbH und Mitges. am 26. März 2010 Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid 2000. Gleichzeitig wurde eine Entscheidung durch den gesamten Senat sowie eine mündliche Berufungsverhandlung beantragt.

Da das Beschwerdebegehren sowohl hinsichtlich der Form und dem Fehlen eines Inhaltserfordernisses Mängel aufwies, wurde vom Finanzamt ein Bescheid Mängelbehebungsauftrag erlassen.

Mit Schreiben vom 14. April 2010 bzw. 10. Mai 2010 wurden die im Bescheid angesprochenen Mängel insofern behoben, als auf die Beschwerde der Fa. Y vom 23. April 2003 vollinhaltlich verwiesen wurde.

Der Inhalt der Beschwerde stellt sich wie folgt dar:

Die Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich des Nichtvorliegens eines positiven Verkehrswertes zum 1.1.2000 und die Unterstellung einer Betriebsaufgabe mit 1.1.2000 sei unrichtig und werde angefochten.

Es werde beantragt, den Einbringungsvorgang zum 1.1.2000 als den Bestimmungen des Umgründungssteuerrechtes entsprechend zu werten und vom Vorliegen einer Betriebsaufgabe im Jahr 2000 Abstand zu nehmen.

Der positive Verkehrswert zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses sei durch ein Gutachten schlüssig nachgewiesen. Die darin getätigten Ansätze seien plausibel und aus damaliger Sicht den Gegebenheiten entsprechend. Es liege in der Natur der Sache, dass sich bei der Planung, Konstruktion und Entwicklung eines Industrieroboters im Bereich der hochtechnisierten Hindustrie Verzögerungen und Verschiebungen ergeben. Die Ergebnisprognosen seien aus diesen Gründen immer wieder angepasst worden. Allen Gutachten sei gemeinsam, dass sie letztendlich positive Zukunftserfolge auswiesen. Ohne Vorliegen eines positiven Verkehrswertes zum Einbringungstichtag 1.1.2000 bis zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im September 2000 wäre mit Sicherheit kein Investor bereit gewesen, in die weitere Entwicklung des Vorhabens Millionenbeträge zu investieren, was aber 2000 und in den Folgejahren der Fall gewesen sei. Eine Betrachtung ex nunc sei unzulässig. Lt UmgrStRI sei in Zweifelsfällen hinsichtlich des Vorliegens eines positiven Verkehrswertes die Vorlage eines Gutachtens erforderlich. Die darin exemplarisch angeführten Umstände treffen entweder nicht zu oder sind auf Grund der Besonderheit der Verhältnisse nicht anzuwenden. Ein Unternehmen, das jahrelang an der Entwicklung einer technisch äußerst komplizierten Maschine arbeite und dabei zwangsläufig keine Umsatz tätige, könne auch bei weitgehender Eigenfinanzierung kein positives Eigenkapital und auch keine Gewinne in der Vergangenheit ausweisen. Nicht aktivierte oder nicht aktivierbare Entwicklungskosten würden automatisch zu den o.a. Bilanzausweisen führen. Stille Reserven im Anlagevermögen aus einer Neubewertung und einer Verlängerung der Abschreibungsdauer werde nicht argumentiert.

Der positive Wert des Unternehmens liege ausschließlich in der in der Zukunft zu verwertenden Entwicklung und im in der Entwicklungsphase geschaffenen Know-how in vielfältiger Form bis hin zur Ausbildung eines bestens ausgebildeten und geschulten Personalstandes. Die Werthaltigkeit der Entwicklung sei in vielfacher Weise nachgewiesen. Neben positiven Stellungnahmen der Uni Wien lägen zum Einbringungstichtag bereits Absichtserklärungen und Kaufzusagen potentieller Kunden

vor. Lediglich immer wieder auftretende technische Probleme und Zulieferverzögerungen haben zu den nunmehr offensichtlichen Problemen und zu nicht mehr finanzierbaren Mehrbelastungen geführt, die im Umgründungsstadium aber weder bereits virulent noch vorhersehbar gewesen wären.

Der Nachweis eines positiven Verkehrswertes gelte dann als erbracht, wenn das Gutachten, unter Außerachtlassung möglicher Synergieeffekte und Effekte durch die Confusio von Aktiv- und Passivpositionen (stand-alone-Betrachtung), den positiven Verkehrswert bestätige und den Grundsätzen der Gutachtenserstellung entspreche. Genau nach diesen anerkannten Grundsätzen sei das Gutachten zur im September 2000 angezeigten Umgründung erstellt worden.

Eine Betriebsbeendigung, richtig eine Betriebsaufgabe liege bei Zerschlagung einer betrieblichen Einheit vor bzw. wenn sich der (die) Betriebsinhaber im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorgangs in einem Zuge mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit aller Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens begäben. Mit der Betriebsaufgabe müsse der Betrieb als solcher zu bestehen aufgehört haben. Alle diese Voraussetzungen seien im vorliegenden Fall nicht gegeben. Die Nichtabgabe von Steuererklärungen oder die Nichtteilnahme des steuerlichen Vertreters des Geschäftsherrn an einer Schlussbesprechung der Betriebsprüfung könne jedenfalls niemals als Indiz für eine Betriebsaufgabe sein.

Die später eingetretenen, zum Umgründungszeitpunkt nicht vorhersehbaren Schwierigkeiten haben leider schlussendlich doch zu einer Insolvenz geführt, eine Betriebsaufgabe oder Beendigung sei mit diesem Zeitpunkt (April 2003) zu terminisieren.

Der Rechtsmittelverfasserin sei die Beibringung der für die erforderlichen einheitlichen und gesonderten Einkünftefeststellungen für die Jahre 2000 bis 2003 notwendigen Unterlagen nicht möglich, die Versäumnisse lägen ausschließlich im Verantwortungsbereich der Geschäftsherrin und deren steuerlichen Vertreterin.

Die von der Rechtsmittelverfasserin vertretenen Berufungs(Beschwerde)werber wären jedenfalls immer an der Fortführung des Unternehmens interessiert gewesen. Dieses Interesse beweise auch die Zustimmung der von der Fa. Y vertretenen stillen Gesellschafter.

Aus Vereinfachungsgründen würde im Auftrag der Mandanten einer Feststellung der Einkünfte 2000 bis 2003 im Schätzungswege mit Null und einer Unterstellung der Betriebsaufgabe zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung im Jahr 2003 zugestimmt.

Neben diesen soeben ausgeführten Darstellungen werde aber auch die Verletzung verfahrensrechtlicher Vorschriften gerügt, sodass eine neuerliche Bescheiderlassung im Februar 2010 gar nicht hätte erfolgen dürfen. Auch leide der Feststellungsbescheid an Adressierungsmängeln, da im Bescheid Genannte nicht mehr existent wären. Hinsichtlich der Vollmacht berief sich die Kanzlei auf § 88 Abs. 9 WTBG. Die Spezialvollmacht sämtlicher Beschwerdeführer umfasse insbesondere die Beschwerde gegen den

Feststellungsbescheid 2000 und sämtliche damit im Zusammenhang stehende notwendige Maßnahmen und Eingaben.

Das Finanzamt legte die Beschwerde im Juli 2010 mit einigen wenigen Aktenteilen ohne Erlassung einer BVE dem UFS (nunmehr: BFG) vor.

Der vollständige Finanzamtsakt wurde von der Abgabenbehörde im Sommer 2013 dem UFS (nunmehr: BFG) nachgereicht.

Mit Schreiben vom 11. April 2014 wurde der Antrag auf Entscheidung durch den Senat sowie auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung von der Kanzlei MOORE STEPHENS Uniconsult GmbH, Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft zurückgezogen. Zur Erhellung des Sachverhaltes wurde die Zeugeneinvernahme von ER als Auskunftsperson beantragt.

Die Zeugeneinvernahme fand am 8. Juli 2014 vor dem BFG statt.

Zu den im Schreiben vom 14. April 2010 gerügten Verfahrens- bzw Adressierungsmängel verwies der Zeuge auf seine Einvernahme vom 7. Mai 2014 vor dem BFG. Dort führte er aus, dass er zu von ihm gerügten Verfahrens- und Adressierungsmängel keine Stellungnahme mehr abgeben könne.

Zur Bescheidbeschwerde und zum Gutachten zur Feststellung des Unternehmenswertes (beide vom Zeugen unterfertigt) befragt, führte dieser folgendes aus:

Für das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes spreche, dass bis zum Konkurs der Geschäftsherrin 2003 laufend Investitionen getätigt worden seien und man Kapital zugeführt habe, aber auch laufend neue Gesellschafter aufgenommen worden seien. Es sei richtig, dass die Bilanzen negative Ergebnisse zeigten, was bei einem Unternehmen, das an der Entwicklung einer technisch äußerst komplizierten Maschine gearbeitet habe, nicht außergewöhnlich sei. Absichtserklärungen und Kaufzusagen potentieller Kunden habe es laut Aussagen des Geschäftsführers gegeben, deshalb wurde dieser Passus in die Berufung aufgenommen. So wurde ein Prototyp in den asiatischen Raum geliefert.

Der Zeuge bestätigte, dass er das Gutachten unterschrieben habe, er sich aber nicht mehr erinnern könne, ob er auch das Gutachten erstellt habe. Die zahlenmäßigen Darstellungen könnten von ihm stammen. Er erinnere sich, dass laufend Planrechnungen erstellt worden seien, die nicht eingehalten werden konnten, sodass sich die erwarteten Erfolge immer weiter nach hinten verschoben haben. Trotzdem haben Kosten- und Umsatzstruktur nicht schlecht ausgesehen. Sofern der Prototyp funktionsfähig gewesen wäre, wären die im Gutachten angeführten Aufträge erteilt worden. Neben den neu eingetretenen Gesellschaftern, wurde auch ein weiterer Geschäftsführer bestellt. Die im Gutachten angeführten Abtretungsverträge und die daraus abgeleiteten Zahlen muss es gegeben haben. Zum Punkt Ermittlung (Schätzung) des nachhaltigen Zukunftserfolges im Gutachtenstext konnte der Zeuge nichts beibringen, ebenso nicht zum ermittelten Verkehrswert von ATS 5.050.000,-. Diesbezüglich verweist er auf seinen Kollegen HH. Auch die Diskrepanz zwischen dem im Einbringungsvertrag angeführten

Unternehmenswert von ATS 9.470,- und dem Gutachtenswert konnte vom Zeugen nicht aufgeklärt werden.

HH wurde am 10. Juli 2014 zu den von Hr. ER gemachten Ausführungen als weiterer Zeuge im Verfahren vor dem BFG befragt.

Zur Verkehrswertermittlung gibt dieser folgendes an:

Er sei zum damaligen Zeitpunkt Berufsanwärter gewesen und habe von Herrn ER die im Gutachten angeführten Zahlen unter – Ermittlung(Schätzung) des nachhaltigen Zukunftserfolges – zur Verfügung gestellt bekommen. Die Planzahlen betreffen die Jahre 2000, 2001 und 2002. Für das Jahr 2003 sei ihm ein Betrag von ATS Mio 2,5 genannt worden. Diese Zahl sei sicher nicht aus der Luft gegriffen worden, Unterlagen (Planrechnungen) diesbezüglich könne er aber keine vorlegen.

Vom Zeugen vorgelegt wurde ein Berechnungsblatt – Berechnung Unternehmenswert – zur Klarstellung des Punktes – Zusammenfassung - des Gutachtens.

Berechnung Unternehmenswert:

Zinssatz: 8,589%

Zinssatz (ewige Rente): 8,589%

Prognosezeitraum

In Mio	2000	2001	2002	2003
versteuerte Planergebnisse	-19.500	100	250	2.500
versteuerte künftige Erträge	-19.500	100	250	2.500
Barwert ewige Rente 31.12.2003				29.107
Barwert per 1.1.2000	-17.958	85	195	22.732

Unternehmenswert nach der Ertragswertmethode: 5.055

Nach Angabe des Zeugen sei daraus ersichtlich, dass aus dem Planergebnis 2003 zunächst der Barwert der ewigen Rente per 31.12.2003 mit ATS Mio 29.107 ermittelt wurde. Da der Unternehmenswert für den 1.1.2000 zu erstellen war, habe er sämtliche Werte im Prognosezeitraum 2000 bis 2003 auf diesen Wert abgezinst. Ergebnis dieser Werte sei der im Gutachten ausgewiesene Wert in Höhe von ATS Mio 5.055. Die herangezogenen Zinsfaktoren wurden der einschlägigen Literatur zum damaligen Zeitpunkt entnommen. Zur Diskrepanz der Werte Gutachten und Einbringungsvertrag könne er nichts sagen. Hr.ER habe ihm wie bereits ausgeführt, das Zahlenmaterial zur

Verfügung gestellt und daraus sei der Verkehrswert ermittelt worden. Die Prognose für das Jahr 2003 stelle eine Schätzung dar, die so übernommen wurde.

Von der Abgabenbehörde wurde noch am 10. Juli 2014 folgende Klarstellung zu Tz 6 (Veräußerungsgewinn stille Gesellschafter) des Betriebsprüfungsberichtes vom 21. März 2003 schriftlich eingebracht:

*Gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG ist für die Anwendbarkeit des UmGrStG Voraussetzung, dass das Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, einen Positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat den positiven Verkehrswert im Zweifel durch Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.*

*Da die Bilanzen einen negativen Buchwert aufweisen, wurde der positive Verkehrswert durch die BP in Zweifel gezogen und der Nachweis eines positiven Verkehrswertes verlangt.*

*Im BP Bericht wurden die vom Abgabepflichtigen vorgelegten diversen Prognoserechnungen dargestellt und um die tatsächlichen Verluste der Jahre 1998 und 1999 ergänzt. Alle diesbezüglichen Angaben wurden von Seiten des Abgabepflichtigen gemacht. Aufgrund der stark abweichenden Zahlen konnte nach Ansicht der BP und des ha Finanzamtes der positive Verkehrswert nicht glaubhaft nachgewiesen werden.*

#### **Der Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt:**

Wie der Aktenlage zu entnehmen ist, wurde der zuständigen Abgabenbehörde im September 2000 die Anmeldung einer Einbringung von Mitunternehmeranteilen mit Einbringungsstichtag 1.1.2000 mitgeteilt. Nach Ansicht der Betriebsprüfung fehlt eine wesentliche Voraussetzung für die Durchführung einer Einbringung nach den Bestimmungen des Art. III UmgrStG, nämlich der positive Verkehrswert. Die Abgabenbehörde handelte diesen Vorgang daher nach den allgemeinen Regeln des Steuerrechts den Bestimmungen der §§ 6 Z14 lit. b iVm 24 Abs.2 EStG folgend ab.

Neben der behaupteten Verletzung von verfahrensrechtlichen Vorschriften ist das vorgelegte Gutachten, das dem Unternehmen einen positiven Verkehrswert bescheinigt, Streitpunkt dieses Verfahrens.

#### **Rechtslage:**

Ad Verletzung von verfahrensrechtlichen Vorschriften:

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO (in der im Streitzeitraum geltenden Fassung) werden Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) a.) aus Land- und Forstwirtschaft, b.) aus Gewerbebetrieb, c.) aus selbständiger Arbeit, d.) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens festgestellt, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

Werden in einem Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides hat, gemeinschaftliche Einkünfte auch Personen oder Personenvereinigungen

(Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zugerechnet, die nicht mehr rechtlich existent sind (insbesondere infolge Todes, Beendigung der Gesellschaft, Gesamtrechtsnachfolge) oder die nicht mehr handlungsfähig sind (zB infolge Sachwalterbestellung), so gilt dies als Feststellung (Abs. 1) und steht der Wirksamkeit als Feststellungsbescheid nicht entgegen. Ein solcher Bescheid wirkt lediglich gegenüber den übrigen, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 188 Abs. 5 BAO in der im Streitzeitraum geltenden Fassung).

Gemäß § 191 Abs. 1 lit c BAO ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188: an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind;

Abs. 2: Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, die in den Fällen des Abs. 1 lit a am Gegenstand der Feststellung beteiligt waren oder denen in den Fällen des Abs. 1 lit c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Abs. 5 (in der im Streitzeitraum geltenden Fassung):

Werden in einem Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides (§ 188) hat, gemeinschaftliche Einkünfte auch Personen oder Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zugerechnet, die nicht oder nicht mehr rechtlich existent sind (insbesondere infolge Tod, Beendigung der Gesellschaft, Gesamtrechtsnachfolge) oder die nicht oder nicht mehr handlungsfähig sind (zB infolge Sachwalterbestellung), so steht dies der Wirksamkeit als Feststellungsbescheid nicht entgegen. Ein solcher Bescheid wirkt lediglich gegenüber den übrigen, denen Einkünfte zugerechnet werden.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen – das sind die Abs. 2 bis 5 - der Verjährung.

Ad Anwendungsbereich des Art III des UmgrStG:

§ 6 Z 14 lit b EStG 1988 normiert, dass die Einlage und die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigen Vermögen in eine Körperschaft (§ 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) als Tausch iSd lit a (lit a: Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor, als Veräußerungspreis des abgegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen) gilt, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht. Die Einbringung von (Teil) Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs. 2 des Umgründungssteuergesetzes ist auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Einbringungsstichtag zu beziehen.



Gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG (in der im Streitzeitraum geltenden Fassung) liegt eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrag) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat den positiven Verkehrswert im Zweifel durch ein Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

Gemäß Abs. 2 dieser Bestimmung zählen zum Vermögen auch Mitunternehmeranteile. Das sind 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 Einkommensteuergesetzes 1988) der Mitunternehmerschaft vorliegt, an der die Beteiligung besteht.

Gemäß Abs. 3 dieser Bestimmung kann die übernehmende Körperschaft u.a. eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft sein

Auf Einbringungen sind die §§ 13 bis 22 anzuwenden (Abs. 4 dieser Bestimmung).

Entsprechend der Bestimmung des § 24 Abs. 2 EStG 1988 sind im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss.

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach der Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 BAO Abs. 2).

### **Erwägungen:**

Zur Beschwerdebegründung der Verletzung verfahrensrechtlicher Vorschriften ist folgendes auszuführen:

Nach § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nicht aber die Erlassung von Feststellungsbescheiden der Verjährung. Die BAO beinhaltet kein Verbot, der Festsetzung vorangehende abgabenrechtliche Schritte zu unternehmen. Grundlagenbescheide können daher ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden. Die Frage der Verjährung ist erst im Zusammenhang mit der Abgabenfestsetzung zu beurteilen (siehe dazu VwGH vom 22.2.2007, 2006/14/0018; Ritz, Kommentar BAO, § 188 TZ 23a).

Da die Personenvereinigung(-gemeinschaft) im Zeitpunkt der Bescheiderstellung im Februar 2010 bereits beendet war, ergingen die streitgegenständlichen Feststellungsbescheide

zu Recht an die im Bescheidspruch namentlich bezeichneten Personen. Ein Zustellungsmangel wurde nie behauptet.

Festzuhalten ist, dass § 191 Abs. 5 BAO unabhängig davon gilt, ob der Feststellungsbescheid (§ 188) an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) oder nach deren Beendigung an diejenigen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind, ergeht (Ritz, BAO Kommentar zu § 191 Tz 11).

§ 191 Abs. 5 BAO normiert die Wirksamkeit als Feststellungsbescheid gegenüber den dort genannten Einkünftebezieher, abgesehen von jenen Personen, die im Zeitpunkt der Zustellung nicht mehr rechtlich existent sind. Über deren Zurechnung der Einkünfteanteile ist im Abgabeverfahren abzusprechen.

Die Beschwerdebegründung eines neuerlichen Adressierungsmangels erkennt somit eine im Streitzeitraum gültige Rechtslage. Abgesehen davon entspricht die behauptete Nichtexistenz einer im Bescheid genannten Einkünftebezieher nicht der Realität.

Zur Wertung der Einbringung ist folgendes auszuführen:

Die streitgegenständliche Einbringung erfolgte mit Wirkung zum 1.1.2000. Damit steht fest, dass für die rechtliche Beurteilung der Anwendbarkeit des UmgrStG die Bestimmungen des UmgrStG in der Fassung vor dem AbgÄG 2005, BGBl. I Nr. 161/2005 zur Anwendung gelangen.

Nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen gilt die Einbringung von Vermögen in eine Körperschaft als Tausch (§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988). Da beim Tausch jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vorliegt, werden die im eingebrachten Vermögen enthaltenen, steuerhängigen stillen Reserven aufgedeckt und versteuert. Eine Gewinnrealisierung durch Tausch unterbleibt nur dann, wenn auf den Einbringungsvorgang das Umgründungssteuergesetz anzuwenden ist. Erfüllt der Einbringungsvorgang die Tatbestandsvoraussetzungen des Art III UmgrStG, so ist dieses zwingend anzuwenden. Umgekehrt ist für jede Einbringung, die nicht unter Art. III UmgrStG fällt, zwingend eine Gewinnrealisierung unter Anwendung von § 6 Z 14 lit b EStG vorzunehmen.

Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens ist ausschließlich die Frage, ob die (teilweise) Einbringung des Mitunternehmeranteils der Fa YYs GmbH sowie die Einbringung der Mitunternehmeranteile von A4, A5, A8, A24 und A25 an der XX GmbH in die XX GmbH mit Wirkung 1.1.2000 als Tausch gemäß § 6 Z 14 lit b gilt oder die Bestimmungen des Art. III UmgrStg zur Anwendung kommen.

§ 12 Abs. 1 UmgrStG normiert als Anwendungsvoraussetzung für Art. III des UmgrStg, dass das einzubringende Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, einen positiven Verkehrswert besitzt, denn das Fehlen eines positiven Verkehrswertes führt zur Nichtanwendbarkeit des Art. III UmgrStG.

Nach § 12 Abs. 1 UmgrStG obliegt es dem Einbringenden, den positiven Verkehrswert im Zweifel durch ein Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen. Der Nachweis ist

dann erforderlich, wenn begründete Zweifel am Vorliegen eines positiven Verkehrswertes bestehen, was insbesondere im Fall einer durch buchmäßige Überschuldung gekennzeichneten Einbringungsbilanz in Betracht kommt. Das Gutachten des Sachverständigen unterliegt als Beweismittel im Sinne der BAO der Würdigung durch die Abgabenbehörde (*Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen, Art III Einbringung – Steuerrecht, § 12 Tz 182, 183).

Da von Seiten der Abgabenbehörde begründete Zweifel am Vorliegen eines positiven Verkehrswertes bestanden (siehe dazu auch den Schriftsatz der Abgabenbehörde vom 10. Juli 2014, Klarstellung Tz 6 des BP-Berichtes), wurde im Auftrag der XX GmbH ein Gutachten eingeholt, das dem Unternehmen einen positiven Verkehrswert attestierte.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung lag jedoch dem im Gutachten attestierten positiven Verkehrswert eine realitätsfremde Prognose zugrunde, mit der Konsequenz daraus, dass die Anwendung des Art III UmgrStG von Seiten des Finanzamtes verworfen wurde.

Das Gutachten eines Sachverständigen zählt zu den Beweismitteln und besteht in der fachmännischen Beurteilung von Tatsachen. Die Erhebung der Tatsachen (Befund) muss nicht durch den Sachverständigen selbst erfolgen; sie müssen aber im Gutachten genannt sein. Ein Gutachten, aus dem weder die zugrunde gelegten Tatsachen noch wie sie beschafft wurden, erkennbar ist, ist mit einem wesentlichen Mangel behaftet und als Beweismittel unbrauchbar (*Ritz, BAO, Kommentar*, § 177 Tz 1 und die dort zitierte Judikatur).

Sachverständigengutachten unterliegen der freien Beweiswürdigung. Die Behörde hat anhand des Befundes die Schlüssigkeit des Gutachtens zu prüfen (*Ritz, BAO, Kommentar*, § 177 Tz 3 und die dort zitierte Judikatur).

Das streitgegenständliche 3-seitige Gutachten beschreibt auf den Seiten 1 und 2 ausführlich die schwierige Unternehmenssituation. Das Unternehmen beschäftigt sich mit der Entwicklung des Prototypen eines DBA für den industriellen Einsatz in der H-Technologie und führt immer wieder aus, dass der mögliche wirtschaftliche Erfolg von dessen Fertigstellung abhängt. Das ambitionierte Unternehmen ist zum Zeitpunkt der Gutachtenserstellung zu einem sehr hohen Grad fortgeschritten, technische Probleme und deren Lösungen führen aber nach wie vor zu beträchtlichen Verzögerungen. Der Übergang von der Entwicklungsphase in die laufende Produktion ist zwangsläufig noch nicht erfolgt. Für die Beurteilung des Unternehmens sind die Bilanzergebnisse der Jahre 1997 bis 1999 irrelevant, da sie nur die Entwicklungskosten wiedergeben, ebenso bedingt aussagefähig sind vorliegende und der Behörde bekannte Planrechnungen, die im Laufe der Zeit nach unten korrigiert werden mussten, aber immer noch eine optimale Kosten- und Umsatzstruktur zeigen. Ein zukünftiger Führungsstab ist in Aufbau, die Finanzierung durch neu eingetretene Gesellschafter, wenn nicht neue Probleme und größere Verzögerungen auftreten, sichergestellt. Bedeutende Einflussgrößen auf die Zukunftserfolge sind laut Gutachten mangels Vorliegens eines laufenden Geschäftsbetriebes nur durch Annahmen berücksichtigbar und von zukünftigen

Entwicklungen abhängig. Absichtserklärungen und Kaufzusagen liegen vor, für den Fall, dass die Maschine der Null-Serie funktionstüchtig ist.

Nach den Textausführungen findet sich auf der dritten und letzten Seite des Gutachtens eine tabellarisch dargestellte zahlenmäßige Berechnung des nachhaltigen Zukunftserfolges für die Jahre 2000, 2001 und 2002. Der Sachverständige ging 2000 von einem berichtigten Plan(gewinn)verlust von ATS Mio -19.500 aus, 2001 errechnete er erstmals ein positives Jahresergebnis von ATS 100.000,-, das sich 2002 mit ATS 250.000,- fortsetzte. Diesen Zahlen lagen Plangewinne von ATS Mio 2.100,-/2000, ATS Mio 27.565,-/2001 und ATS Mio 73.323,-/2002 zugrunde, die wiederum mit durch Planzahlen unterlegte Änderungen Umsatz, Änderungen Materialeinsatz, Aktivierung Fertigungslöhne, zusätzliche Aufwendungen, Reserven sowie um ein spezielles Risiko in die berichtigten Plangewinne Eingang gefunden haben. Zur Berechnung des Ertragswertes ab dem Jahr 2003 setzte der Sachverständige einen für alle nachfolgenden Perioden gleichbleibenden Periodenerfolg von ATS 2.500.000,- an, kapitalisierte diesen neben den kapitalisierten individuellen Periodenerfolgen der Jahre 2000 bis 2002 als ewige Rente, unter Abzinsung auf den Bewertungsstichtag und gelangte so zu dem im Gutachten ausgewiesenen Unternehmenswert von ATS 5.050.000,-.

Nach Ansicht des BFG kann mit diesem Gutachten das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes – als zwingende Voraussetzung für die Anwendbarkeit des ART III UmgrStG - nicht bejaht werden und zwar aus folgendem Grund:

Der im gegenständlichen Gutachten ermittelte Unternehmenswert wurde als zukunftsbezogene Größe dargestellt. Die Prognose zukünftiger Erfolge ist in der Regel mit Unsicherheiten behaftet, die mit der Entfernung vom Bewertungsstichtag zunehmen. Die Unsicherheiten können durch eine möglichst vollständige Informationsbeschaffung, die eine Bewertung und Gewichtung der Chancen und Risiken ermöglicht, vermindert werden. Den Schwierigkeiten der Prognose kann durch die Unterteilung des Planungszeitraumes in Phasen mit unterschiedlicher Genauigkeit und Verlässlichkeit durch Schätzung, durch Aufspaltung der erwarteten Zukunftserfolge nach der Wahrscheinlichkeit ihrer Nachhaltigkeit und durch Bandbreiten für Berechnungsvarianten Rechnung getragen werden.

Für den Nachvollzug der vorgenommenen Bewertungsschritte und der verwendeten Planzahlen finden sich weder hinreichende Aussagen im Textteil noch Verweise auf Beilagen oder andere Unterlagen. Aussagen wie nach unten korrigierte Planzahlen, die aber immer noch eine optimale Kosten- und Umsatzstruktur zeigen, eine momentane gesicherte Finanzierung, geplanter Personalaufbau, Absichtserklärungen und Kaufzusagen im Falle einer funktionstüchtigen Maschine der Null-Serie sind neben der unstrittigen schwierigen Unternehmenssituation zu wenig konkret, um das hohe Zukunftspotential und damit die Planzahlen zu erläutern und plausibel erscheinen zu lassen.

Den (berichtigten) Planrechnungen 2000 bis 2002 aber vor allem dem für 2003 angesetzten Periodenerfolg fehlt es an einer (ausreichenden) Dokumentation. Für die Darstellung wurden offenkundig griffweise geschätzte Beträge herangezogen. Der für 2003 und für die Folgejahre verwendete Erfolg steht unerläutert im Raum.

Über Befragung konnte weder der Zeuge ER (Unterzeichner des Gutachtens) noch der von ihm genannte Zeuge HH, der den Verkehrswert lediglich aufgrund ihm vorgelegter Zahlen ermittelte, die für die Unternehmensbewertung verwendeten Daten erläutern. Auch das im Zuge der Zeugeneinvernahme von HH vorgelegte Berechnungsblatt „Berechnung Unternehmenswert“ lässt keine Schlüsse auf die Herkunft der Zahlen zu, zumal damit lediglich der Berechnungsmodus dokumentiert ist.

Damit kann mangels Nachvollziehbarkeit und ausreichender Begründung der Annahmen des Gutachters aus den prognostizierten Beträgen nicht auf das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes geschlossen werden.

Das Gutachten ist in dieser Form als Beweismittel untauglich.

Die von der Abgabenbehörde bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen sind schlüssig.

Die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes ergibt somit für die im vorliegendem Beschwerdeverfahren zu entscheidende Frage, ob bei der (teilweisen) Einbringung des Mitunternehmeranteils der Fa YYs GmbH sowie bei der Einbringung der Mitunternehmeranteile von A4, A5, A8, A24 und A25 an der XX GmbH in die XX GmbH mit Wirkung 1.1.2000 die Bestimmungen des Art. III UmgrStg zur Anwendung kommen, dass eine der Voraussetzungen des Art. III UmGrStG nicht gegeben ist und daher für die verfahrensgegenständliche Einbringung § 6 Z 14 lit b EStG in Verbindung mit § 24 Abs. 2 EStG gilt.

Bei allen ausscheidenden Mitunternehmern sind deren nicht aufzufüllende, negative Kapitalkonten, wie von der Betriebsprüfung veranlasst, als Veräußerungsgewinn iSd § 24 Abs. 2 EStG anzusetzen.

Dies gilt nicht für die verbleibenden atypisch stillen Gesellschafter A3, A14, A14c und A17. Der Beschwerde war daher teilweise stattzugeben.

### **Zulässigkeit einer Revision:**

Die Revision gegen die gegenständliche Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 BVG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung; weiters ist die vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Auch liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden

Rechtsfrage vor. Konkrete Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung sind weder in der gegenständlichen Beschwerde vorgebracht worden noch im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht hervorgekommen. Das Bundesfinanzgericht konnte sich bei allen erheblichen Rechtsfragen auf eine ohnehin klare Rechtslage stützen.

Salzburg-Aigen, am 17. Juli 2014