

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache B OG, St.Nr. 000/0000, Adresse, vertreten durch Mag EF, Adresse1, über die Beschwerde vom 18.4.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 20.3.2014 betreffend Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2012 gemäß § 188 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf), ein in der Rechtsform einer OG geführtes Unternehmen, dessen Geschäftszweig laut Firmenbuch Dienstleistungen in der EDV und IT war, reichte die Erklärung betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 2012 am 7.10.2013 elektronisch beim zuständigen Finanzamt ein.

Nach erklärungsgemäßer Veranlagung erging der Bescheid am 8.10.2013.

Im November und Dezember 2013 fand bei der Bf eine den Zeitraum 2012 umfassende Außenprüfung statt. Gegenstand dieser Prüfung war die rückwirkende Einbringung der Bf zum 31.12.2012 in die Fa. G GmbH mit Einbringungsvertrag vom 30.9.2013.

Der Prüfer hielt fest, dass der Einbringungsstichtag wesentliche Bedeutung habe, weil mit ihm die steuerliche Funktion verbunden sei, dass die Zurechnung des Vermögens und der daraus resultierenden Einkünfte zum Einbringenden mit Ablauf dieses Tages ende und die Zurechnung des Vermögens und der daraus resultierenden Einkünfte zur übernehmenden Körperschaft ab dem dem Stichtag folgenden Tag erfolge. Einbringungsstichtag könne jeder Tag sein. Steuerlich maßgebend sei der im Vertrag zwischen dem Einbringenden und der übernehmenden Körperschaft festgelegte Tag (laut Einbringungsvertrag der 31.12.2012).

Die Bf habe die Gewinnermittlung bis Ende 2012 nach § 4 Abs. 3 EStG durch Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben ermittelt. Da die Geschäftstätigkeit der Bf mit 31.12.2012 geendet habe, sei zu diesem Zeitpunkt ein Übergang auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG durchzuführen.

Auf Grund der Verschiedenheit der Gewinnermittlungsarten ergäben sich in zeitlicher Hinsicht in den einzelnen Gewinnermittlungsperioden in der Regel unterschiedliche Ergebnisse. Der Grundsatz der Totalgewinngleichheit besage jedoch, dass der steuerliche Gewinn eines Betriebes, unabhängig von der Gewinnermittlungsart, vom Beginn bis zur Beendigung der betrieblichen Tätigkeit gleich hoch sein müsse.

Der Wechsel vom Zu- und Abflussprinzip zum Realisationsprinzip erfordere demnach die Vornahme von Zu- und Abrechnungen, damit sich auf Grund der unterschiedlichen Realisierungszeitpunkte Geschäftsfälle nicht doppelt oder überhaupt nicht auswirken. Dieser Übergangsgewinn sei sodann dem Jahr der Betriebsaufgabe (hier 2012) zuzurechnen.

Gegen die Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG (§ 13 Abs. 1) bestünden keine Bedenken (UmgrStR Rz 766 ff).

Laut Niederschrift vom 12.3.2014 ermittelte der Prüfer den Übergangsgewinn 2012 nach Vornahme der dort ausgewiesenen Zu- und Abschläge mit 49.978,34 €.

Im Arbeitsbogen befand sich ein mit 27.9.2013 datiertes, an das Finanzamt gerichtetes Schreiben, in welchem die H Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH mitteilte, dass die seit 2002 bestehende Bf mit Einbringungsvertrag vom 30.9.2013 in die G GmbH eingebbracht worden sei; eine Kopie des Einbringungsvertrages werde nachgereicht. Da sich auf diesem Schreiben kein Eingangsvermerk des Finanzamtes befand, war nicht erkennbar, wann dieses Schreiben beim zuständigen Finanzamt eingebbracht worden war.

In der Finanzamtsdatenbank wurde ein entsprechender elektronischer Vermerk am 5.11.2013 gesetzt. Der Bescheid über den Prüfungsauftrag datierte vom 12.11.2013.

Nachdem das Verfahren betreffend Feststellung der Einkünfte 2012 auf Grund der Ergebnisse der abgabenbehördlichen Prüfung mit Bescheid vom 20.3.2014 wiederaufgenommen worden war, erließ das Finanzamt mit gleichem Datum einen neuen Bescheid über die Feststellung der Einkünfte und stellte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nunmehr mit 82.914,11 € - anstatt wie bisher mit 32.935,77 € - fest.

Im Wiederaufnahmebescheid verwies das Finanzamt auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.

Zur Ermessensübung führte das Finanzamt aus, dass im vorliegenden Fall das Interesse an der Rechtsrichtigkeit dem Interesse an der Rechtsbeständigkeit vorgehe und die steuerlichen Auswirkungen auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden könnten.

Mit Eingabe vom 18.4.2014 erhab die Bf durch ihren ausgewiesenen Vertreter sowohl gegen den Wiederaufnahme- als auch gegen den Feststellungsbescheid **Beschwerde**.

Die Einkünfte der beiden an der Bf Beteiligten seien unrichtig errechnet und festgestellt worden. Bei Beurteilung des Einbringungsvertrages vom 30.9.2013 gehe die Abgabenbehörde fälschlich davon aus, dass bei Abgrenzung des Vermögensübergangs die steuerliche Wirkung zum 31.12.2012 noch bei der Bf anzusetzen sei. Dies sei insofern unrichtig, als die Vertragsparteien des Einbringungsvertrages die Einbringung des Vermögens der OG zum 1.1.2013 vereinbart und auch bestimmt hätten. Selbst wenn das Datum 1.1.2013 im Einbringungsvertrag nicht ausdrücklich erwähnt sei, komme bei authentischer Auslegung des Vertrages als Stichtag für die Einbringung des Vermögens in die G GmbH nur der 1.1.2013 in Frage, denn nach der Intention der Vertragsparteien handle es sich beim Einbringungsstichtag um den Tag des ertragssteuerrechtlichen Vermögensübergangs, woraus sich ergebe, dass sämtliche das Vermögen der OG betreffende Vorgänge ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Tag mit steuerlicher Wirkung der G GmbH zuzurechnen seien (vgl. Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG<sup>4</sup>, § 13 Rz 1, 2). Dies werde von den Gesellschaftern der Bf sowie der G GmbH hiermit ausdrücklich klargestellt.

Beantragt werde daher, die Feststellung der Einkünfte der oa Gesellschafter für das Jahr 2012 entsprechend der oben dokumentierten Sachlage zu treffen.

Im Zuge eines Mängelbehebungsverfahrens betreffend die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmbescheid ergänzte die Bf ihre Beschwerde durch ihren Vertreter dahin gehend, dass beantragt werde, die Einkünfte festzustellen bzw. wiederherzustellen wie im Bescheid vom 8.10.2013. Im Übrigen verweise sie auf ihre Eingabe vom 18.4.2014 und die dortige Begründung.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 28.8.2014 wurden die Beschwerden gegen den Wiederaufnahmbescheid und gegen den die Einkünfte für 2012 feststellenden Bescheid als unbegründet abgewiesen.

Zur Wiederaufnahme führte die Abgabenbehörde aus, dass im Zuge einer Außenprüfung auf Grund der Einbringung der Bf zum Stichtag 31.12.2012 in die G GmbH erstmals ein Übergangsgewinn festgestellt worden sei. Die steuerliche Auswirkung sei nicht unwesentlich gewesen, sodass eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 BAO zu erfolgen gehabt hätte. Die Beschwerde sei daher als unbegründet abzuweisen. Im Übrigen seien in der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme nur Gründe gegen den Feststellungsbescheid angeführt worden. Auf die gleichzeitig ergangene Beschwerdeentscheidung betreffend Feststellungsbescheid 2012 werde verwiesen.

In der Beschwerdeentscheidung betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2012 verwies die Abgabenbehörde zum strittigen Zeitpunkt der Besteuerung des Übergangsgewinnes im Rahmen einer Firmeneinbringung im Sinne des UmgrStG auf die verpflichtende Anwendung des Art III. § 12 Abs. 4 UmgrStG enthalte die Anordnung, dass auf Einbringungen die §§ 13 bis 22 UmgrStG anzuwenden seien. Es gelte der

Grundsatz, dass „bei Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen des § 12 sämtliche Bestimmungen des Art. III zwingend anzuwenden“ seien (UmgrStR Rz 650). Bei Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen bestehe kein Wahlrecht des Abgabepflichtigen für die Anwendung des Art. III insgesamt oder einzelner (zwingender) Rechtsfolgen des Art. III (vgl. Kofler, UmgrStG Jahreskommentar, § 12 Rz 216).

Nach § 13 Abs. 1 S 3 und 5 UmgrStG könne der Einbringungsstichtag höchstens neun Monate vor der (An)Meldung der Einbringung bei der zuständigen Behörde liegen (Rückwirkungsfrist). Bei Einbringungen im Wege der Sachgründung oder einer Kapitalerhöhung sei das Firmenbuchgericht die zuständige Behörde. Eine Sachgründung sei auch im gegenständlichen Fall vorgelegen (siehe Antrag beim FB auf Neueintragung einer Firma, eingelangt am 26.9.2013).

Nach § 13 Abs. 1 S 3 UmgrStG sei im Falle einer Einbringung im Wege der Sachgründung die rechtzeitige „Anmeldung der Einbringung zur Eintragung in das Firmenbuch“ maßgeblich. Da die Anmeldung der Einbringung am 30.9.2013 weder von den Antragstellern zurückgezogen noch vom Firmenbuchgericht zurückgewiesen worden sei, sei die Eintragung der Umgründung durch das Firmenbuchgericht am 24.10.2013 erfolgt und seien auf Grund des Vorhandenseins sämtlicher steuerlicher Anwendungsvoraussetzungen des § 12 UmgrStG (UmgrStR 641) die Bestimmungen des Art. III zwingend anzuwenden.

Zum Einbringungsstichtag (31.12.2012) verwies das Finanzamt auf die UmgrStR Rz 762, wonach der Einbringungsstichtag „jeder beliebige Tag“ sein könne. Steuerlich maßgebend sei der im Vertrag zwischen dem Einbringenden und der übernehmenden Körperschaft festgelegte Tag, der klar und eindeutig festgelegt sein müsse.

Laut Einbringungsvertrag (Punkt II) vom 30.9.2013 hätten Herr Ing. AB und Herr BB den Betrieb dieses Unternehmens auf Grundlage der Schlussbilanz zum 31.12.2012 (Einbringungsbilanz) mit dem Stichtag dieser Bilanz in die in Protokollierung befindliche G GmbH eingebracht. Dem Einbringungsvertrag sei auch eine Einbringungsbilanz zum 31.12.2012 beigelegt. Der steuerlich maßgebliche Einbringungsstichtag sei folglich der 31.12.2012.

Zum Wechsel der Gewinnermittlung legte das Finanzamt in der Bescheidbegründung dar, dass sich, wenn der Einbringende den Gewinn bisher nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt habe, auf Grund der Bilanzerstellungspflicht zum Einbringungsstichtag ein Wechsel der Gewinnermittlungsart zu § 4 Abs. 1 EStG nach Maßgabe von § 4 Abs. 10 EStG ergebe.

Beim Übergang der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 3 EStG auf § 4 Abs. 1 EStG erfolge die Zurechnung des Übergangsgewinnes nicht nach der allgemeinen Regelung in § 4 Abs. 10 Z 1 S 2 EStG im ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel, sondern nach der Sonderregelung für Betriebsveräußerungen (§ 4 Abs. 10 Z 1 S 4 EStG) in jenem Veranlagungszeitraum, in welchen der Einbringungsstichtag falle (vgl. EStR 725).

Nach Zitierung der maßgeblichen Ausführungen in der Rz 725 verwies das Finanzamt darauf, dass der im Rahmen der Außenprüfung ermittelte Übergangsgewinn daher im Jahr 2012 zu versteuern und die Beschwerde abzuweisen gewesen sei.

Im fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag**, der sich sowohl gegen den die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid als auch gegen den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte für 2012 gemäß § 188 BAO richtete, beantragte die Bf durch ihren Vertreter sowohl eine mündliche Verhandlung als auch eine Entscheidung durch den Senat.

Die Bf erstattete ein wortgleiches Vorbringen wie in der Beschwerde.

Der von den Vertragsparteien am 30.9.2013 unterzeichnete Einbringungsvertrag lautet in Punkt II. wie folgt:

*„Herr Ing. AB und Herr BB bringen nunmehr den ganzen Betrieb dieses Unternehmens mit allen Rechten und Pflichten als Gesamtsache unter Verzicht auf die Liquidation auf der Grundlage der Schlussbilanz zum 31.12.2012 (Einbringungsbilanz), Beilage./1, mit dem Stichtag dieser Bilanz in die in Protokollierung befindliche G GmbH unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Art III UmgrStG mit allen Aktiven und Passiven ein, und die G GmbH erklärt die Vertragsannahme.“*

*Herr Ing. AB und Herr BB erklären, dass die diesem Vertrag als Beilage./1 angeschlossene Einbringungsbilanz zum 31.12.2012 eine vollständige Zusammenstellung aller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten des Unternehmens darstellt und dass die in ihr enthaltenen Bewertungen den gesetzlichen Vorschriften entsprechen.“*

Die dem Einbringungsvertrag beigelegte Einbringungsbilanz wurde zum Stichtag 31.12.2012 erstellt.

Mit Schreiben vom 27.12.2016 brachte die Richterin der Bf die für den vorstehenden Sachverhalt maßgebliche Rechtslage zur Kenntnis und bot ihr Gelegenheit zur Stellungnahme:

*„Einbringungsstichtag kann grundsätzlich jeder beliebige Tag sein. Steuerlich maßgebend ist der im Vertrag festgelegte Tag, der klar und eindeutig festgelegt sein muss (vgl. auch UmgrStR 762).“*

*Im Einbringungsvertrag vom 30.9.2013, Punkt II, wurde der Einbringungsstichtag durch die Formulierung*

*„bringen nunmehr den ganzen Betrieb dieses Unternehmens (...) auf der Grundlage der Schlussbilanz zum 31.12.2012 (Einbringungsbilanz) mit dem Stichtag dieser Bilanz in die (...) G GmbH (...) ein“*

*eindeutig festgelegt.*

*Die Einbringungsbilanz wurde zum 31.12.2012 erstellt. Dies entspricht § 12 Abs. 2 UmgrStG, wonach eine Bilanz zum Einbringungsstichtag vorliegen muss.*

*Da der Einbringungsstichtag im Einbringungsvertrag eindeutig zum Ausdruck gebracht wird, bedarf dieser keiner Auslegung; der im Vertrag festgelegte Einbringungsstichtag kann nicht - nach Erkennen etwaiger unerwünschter abgabenrechtlicher Folgen - in einen Stichtag 1.1.2013 umgedeutet werden.*

*Die rechtlichen Überlegungen zur Einbringung haben sich daher ausschließlich am Vertragstext zu orientieren.*

*Mit der Protokollierung ist die Einbringung rechtlich abgeschlossen; nachträgliche Änderungen sind nicht mehr steuerwirksam (vgl. auch UmgrStR Rz 1273; Furherr in Kofler, UmgrStG, 2. Aufl. 2013, § 13 Rz 36).*

*Der Beschwerde ist insoweit beizupflichten, als die Zurechnung des Vermögens und der daraus resultierenden Einkünfte zum Einbringenden mit Ablauf des Einbringungsstichtages endet und die Zurechnung zur übernehmenden Körperschaft mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages erfolgt.*

*Im Erkenntnis vom 17.12.2014, 2013/13/0126, stellte der VwGH jüngst klar, dass eine Einbringung unter Anwendung des Art III UmgrStG eine Veräußerung im Sinne des § 4 Abs. 10 Z 1 letzter Satz EStG 1988 darstellt. Damit ist der Übergangsgewinn im Jahr der ertragsteuerlichen Veräußerung, im vorliegenden Fall daher bei der einbringenden OG im Jahr 2012, zu berücksichtigen.*

*Zur Besprechung der Entscheidung des BFG vom 21.7.2016, RV/7100610/2010, die sich auf dieses Erkenntnis stützte, ist auf den Artikel von Hirschler/Sulz/Oberkleiner „Zeitpunkt der Erfassung des Übergangsgewinns bei Einbringung eines Betriebs in eine GmbH“, BFGjournal 2016, 394, zu verweisen.“*

Mit Eingabe vom 25.1.2017 nahm die Bf durch ihre steuerliche Vertretung die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat zurück. Inhaltlich verwies sie auf ihr gesamtes bisheriges Vorbringen.

## **Erwägungen**

### **Rechtliche Beurteilung:**

#### **1) Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2012:**

Nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Neufassung des § 303 BAO trat mit 1.1.2014 in Kraft (§ 323 Abs. 37 BAO).

Änderungen von Verfahrensbestimmungen sind grundsätzlich – mangels abweichender Regelung ihres zeitlichen Anwendungsbereichs – für Amtshandlungen, die ab Inkrafttreten erfolgen, anzuwenden. Das bedeutet, dass die Neufassung ab Inkrafttreten auch für die Wiederaufnahme von vor ihrem Inkrafttreten mit Bescheid abgeschlossene Verfahren gilt (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 303 Tz 13).

Zur Beurteilung der Rechtmäßigkeit der gegenständlichen Wiederaufnahme war daher die oa Neufassung des § 303 BAO heranzuziehen.

Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits vorhandene Tatsachen oder Beweismittel, die jedoch erst später hervorkommen und im abgeschlossenen Verfahren nicht bekannt gewesen sind. Dem gegenüber bilden "neu entstandene" Beweismittel keinen Wiederaufnahmegrund.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde.

Wiederaufnahmen werden in der Regel nicht zu verfügen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig sind. Stellt sich die Frage der amtswegigen Wiederaufnahme von Verfahren über Grundlagenbescheide (zB Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO), so werden die steuerlichen Auswirkungen bei den Beteiligten in das Ermessenskalkül miteinzubeziehen sein. Da die Wiederaufnahme des Verfahrens entweder zur Gänze oder gar nicht zu verfügen ist, werden die steuerlichen Auswirkungen per Saldo (somit bei allen Beteiligten) nur dann gegen die Wiederaufnahme sprechen, sofern sie bei allen Beteiligten bloß geringfügig sind.

Es ist nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides auf die eines anderen, der Partei bekannten Bescheides zu verweisen. Zulässig ist auch, sich in einer Begründung auf der Partei zugegangene Erledigungsentwürfe zu beziehen (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 93 Tz 15, mit Hinweis auf die dort angeführte Judikatur).

Auch die Verfahrenswiederaufnahme betreffend erachtete es der VwGH für zulässig und ausreichend, zur Begründung der Wiederaufnahme auf der Partei zugegangene Schriftstücke (zB Niederschrift oder Prüfbericht) Bezug zu nehmen (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat eine Beschwerdevorentscheidung die Wirkung eines Vorhaltes. Tritt der Abgabepflichtige den

in der Beschwerdevorentscheidung getroffenen Feststellungen nicht entgegen, kann das Gericht diese als richtig annehmen (VwGH 30.4.2003, 99/13/0251).

## **2) Einbringung der B OG in die G GmbH:**

Nach § 12 Abs. 1 Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) liegt eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3) tatsächlich übertragen wird.

Nach Abs. 2 Z 1 dieser Bestimmung zählen zum Vermögen Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftszielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) 1988 dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebbracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 EStG 1988) für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt.

Nach Abs. 4 sind auf Einbringungen die §§ 13 bis 22 anzuwenden.

Gemäß § 13 Abs. 1 UmgrStG ist Einbringungsstichtag der Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll. Der Stichtag kann auch auf einen Zeitpunkt vor Unterfertigung des Einbringungsvertrages rückbezogen werden. In jedem Fall ist innerhalb einer Frist von neun Monaten nach Ablauf des Einbringungsstichtages (§ 108 der Bundesabgabenordnung) die Anmeldung der Einbringung im Wege der Sachgründung bzw. einer Kapitalerhöhung zur Eintragung in das Firmenbuch und in den übrigen Fällen die Meldung der Einbringung bei dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer der übernehmenden Körperschaft zuständigen Finanzamt vorzunehmen.

Der Einbringungsstichtag wird im UmgrStG als jener Tag definiert, zu dem das Einbringungsvermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergeht.

Der Einbringungsstichtag entfaltet ausschließlich ertragsteuerliche Wirkung [Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG<sup>5</sup> § 13 Rz 1 (Stand: 1.7.2015, rdb.at)]

Mit dem Einbringungsstichtag ist daher die Funktion verbunden, dass die Zurechnung des Vermögens zum Einbringenden mit Ablauf dieses Tages endet und ab dem dem Stichtag folgenden Tag zur übernehmenden Körperschaft erfolgt.

Der Einbringungsstichtag ist im Einbringungsvertrag festzuhalten. Einbringungsstichtag kann jeder beliebige Tag sein.

Fehlt bei einem Einbringungsvertrag, der im Übrigen alle Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 UmgrStG erfüllt, nur die Angabe eines Einbringungsstichtages, ist nach der Verwaltungspraxis (UmgrStR Rz 764) mit der Bezugnahme auf den zu Grunde liegenden Jahres- oder Zwischenabschluss auch der Einbringungsstichtag definiert.

Grundsätzlich sind rückwirkende Rechtsgeschäfte – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit – für den Bereich des Steuerrechtes nicht anzuerkennen (VwGH 25.3.1999,

96/15/0079). Eine Rückwirkung ist steuerlich nur bei einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung (wie zB § 13 UmgrStG) möglich.

Mit Eintragung der Sachgründung im Firmenbuch wird die Einbringung wirksam (Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, aaO § 13 Rz 18).

Nach § 14 Abs. 1 UmgrStG endet bei der Einbringung von Betrieben für das eingebrachte Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit dem Einbringungsstichtag. Dabei ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt.

Nach Abs. 2 leg. cit. sind die Einkünfte des Einbringenden hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, **als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre.**

Nach § 15 UmgrStG ist bei der Einbringung von Betrieben zum Einbringungsstichtag eine Einbringungsbilanz aufzustellen.

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

§ 24 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 normiert, dass der Veräußerungsgewinn für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln ist.

Nach Abs. 7 1. Satz leg. cit. ist ein Veräußerungsgewinn nicht zu ermitteln, soweit das Umgründungssteuergesetz eine Buchwertfortführung vorsieht.

Bei Einhaltung der Vorgaben der §§ 12 ff UmgrStG werden die Aufdeckung stiller Reserven und damit die Gewinnrealisierung beim Einbringenden verhindert.

Hat der Einbringende seinen Gewinn bisher nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt, ergibt sich auf Grund der Bilanzerstellungspflicht zum Einbringungsstichtag ein Wechsel der Gewinnermittlungsart zu jener nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 im Sinne des § 4 Abs. 10 EStG 1988.

Nach § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 gilt beim Wechsel der Gewinnermittlungsart, dass durch Zu- und Abschläge auszuschließen ist, dass Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0046). Ergeben die Zu- und Abschläge einen Überschuss (Übergangsgewinn), so ist dieser beim Gewinn des ersten Gewinnermittlungszeitraumes nach dem Wechsel zu berücksichtigen. Bei Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles sind Übergangsgewinne beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe oder Einbringung zu berücksichtigen (VwGH 17.12.2014, 2012/13/0126).

**Der Übergangsgewinn** aus dem dem Einbringenden zuzuordnenden Wechsel der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist daher jenem **Veranlagungszeitraum zuzurechnen, in welchen der Einbringungsstichtag fällt.**

Die Einbringung stellt nach den Grundsätzen des allgemeinen Steuerrechts einen Tauschvorgang dar; das eingebrachte Objekt wird gegen Gesellschaftsanteile an der übernehmenden Körperschaft getauscht. Dieser Tausch ist nach allgemeinem Ertragssteuerrecht (§ 6 Z 14 lit a EStG 1988) als Veräußerung und Anschaffung zu behandeln. Ein Tausch führt zu einer Gewinnrealisierung, sodass die stillen Reserven aufgelöst und ertragsteuerlich erfasst werden.

Im Fall einer Einbringung gewährt die Rechtsprechung aber ein Wahlrecht zwischen Gewinnrealisierung und Fortführung der Buchwerte des Einbringungsvermögens. Rechtssystematischer Hintergrund dieser Ausnahme von der verpflichtenden Gewinnrealisierung infolge Tauschs war die Qualifizierung der Einbringung als „bloße Änderung des Rechtskleides“ (Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, aaO, § 12 Rz 14 und 15).

Erst jüngst bestätigte der VwGH die Ansicht, dass auch die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft gegen Ausgabe von Gesellschaftsrechten eine Veräußerung ist. Nach dieser Judikatur besteht das Entgelt bei Einbringung eines Betriebes in eine Kapitalgesellschaft in der Gewährung von Gesellschaftsrechten. Im Rahmen einer Einbringung nach Art III UmgrStG kann die Gewährung von neuen Anteilen ua in den Fällen des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG unterbleiben; aber auch insoweit ist von einer „Anschaffung“ und damit auch von einer Veräußerung auszugehen (VwGH 17.12.2014, 2012/13/0126).

Nach § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG kann die Gewährung von neuen Anteilen unterbleiben, wenn der Einbringende unmittelbar oder mittelbar Alleingesellschafter der übernehmenden Körperschaft ist oder wenn die unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligungsverhältnisse an der einbringenden und der übernehmenden Körperschaft übereinstimmen.

### **Anwendung dieser Rechtslage auf den vorliegenden Sachverhalt**

#### **1) Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2012:**

Gegenständlich war der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bescheiderlassung die Tatsache, dass die Bf in ein anderes Unternehmen eingebracht worden und bei ihr daher ein Übergangsgewinn zu versteuern war, nicht bekannt.

Aus der am 7.10.2013 elektronisch übermittelten Erklärung zur Feststellung der Einkünfte für 2012 und der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung war die Einbringung der Bf in die G GmbH nicht erkennbar (keine Vermerke bei den Punkten „Wechsel Gewinnermittlungsart“ und „Umgründung“).

Selbst wenn das oa Schreiben vom 27.9.2013 betreffend die Einbringung der Bf in die G GmbH der Abgabenbehörde vor Erlassung des Erstbescheides am 8.10.2013 zugegangen wäre, hätte diese Information keinesfalls ausgereicht, ein derart umfassendes und vollständiges Bild des Sachverhaltes zu vermitteln, um zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren getroffenen Entscheidung zu gelangen.

Der Darstellung im Wiederaufnahmbescheid vom 20.3.2014, wonach der vollständige Sachverhalt erst auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung bekannt geworden sei, trat die Bf ebenso wenig entgegen wie den in der Beschwerdevorentscheidung vom 28.8.2014 angeführten Gründen für die Wiederaufnahme.

Sämtliche Feststellungen wurden in der Tz. 1 der Niederschrift bzw. im Prüfbericht zusammengefasst und betrafen die Einbringung der Bf in die G GmbH.

Durch den Verweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung im Wiederaufnahmbescheid konnte daher kein Zweifel bestehen, dass die im Zusammenhang mit der Einbringung stehenden Beurteilungen das Finanzamt zur Wiederaufnahme des Bescheides betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für 2012 veranlasst hatten.

Da bei der Ermessensübung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit, das in der Gleichmäßigkeit der Besteuerung seinen Ausdruck findet, grundsätzlich der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben ist und die steuerlichen Auswirkungen bei beiden Gesellschaftern der Bf nicht bloß geringfügig waren (die Einkunftsanteile erhöhten sich von 16.971,41 € und 15.964,36 € auf 41.960,58 € und 40.95353 €), waren die verfügte Wiederaufnahme und die Ermessensübung des Finanzamtes nicht zu beanstanden.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für 2012 erfolgte daher zu Recht, weshalb die diesbezügliche Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

## **2) Einbringung der B OG in die G GmbH:**

Außer Frage stand die Anwendbarkeit des Art III UmgrStG.

Uneinigkeit bestand hingegen darüber, ob Einbringungsstichtag der 31.12.2012 oder der 1.1.2013 war.

Im vorliegenden Fall wurde der Antrag auf Löschung der Bf im Firmenbuch auf Grund der Einbringung in die G GmbH beim Firmenbuchgericht am 30.9.2013 eingebbracht; die entsprechende Eintragung erfolgte am 24.10.2013.

Die mit Gesellschaftsvertrag vom 24.9.2013 neu gegründete G GmbH wurde am 26.9.2013 ins Firmenbuch eingetragen.

Der Antrag auf Eintragung des Einbringungsvertrages langte am 30.9.2013 beim Firmenbuchgericht und damit vor Ablauf der neunmonatigen Frist ein. Die Eintragung der Einbringung des Betriebes der Bf in die G GmbH datiert vom 24.10.2013.

Sowohl aus der Einbringungsbilanz als auch aus dem Einbringungsvertrag ergab sich als Einbringungsstichtag unzweifelhaft der 31.12.2012, wogegen sich aus den vorgelegten Unterlagen kein Hinweis auf einen Einbringungsstichtag 1.1.2013 finden ließ.

Der Einbringungsstichtag wurde im Vertrag eindeutig bestimmt, sodass im Hinblick auf die Maßgeblichkeit des Vertrages der dort festgelegte Tag steuerlich entscheidend war.

Mit der Eintragung der Einbringung im Firmenbuch am 24.10.2013 war diese steuerlich wirksam.

Dem Beschwerdevorbringen, wonach die Vertragsparteien als Einbringungsstichtag den 1.1.2013 vereinbart hätten und dies nunmehr ausdrücklich klarstellten, standen zum einen der eindeutige Vertragsinhalt und zum anderen die bereits erfolgte Firmenbucheintragung entgegen. Eine nachträgliche Änderung der rechtlich bereits abgeschlossenen Einbringung war steuerwirksam nicht mehr möglich.

Nach § 14 Abs. 2 UmgrStG iVm § 4 Abs. 10 Z 1 letzter Satz EStG 1988 war der errechnete Übergangsgewinn bei der Bf im Veranlagungszeitraum 2012 anzusetzen.

Um Wiederholungen zu vermeiden, wird ergänzend auf das der Bf übermittelte Schreiben des BFG vom 27.12.2016 verwiesen.

Die Beschwerde war daher auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Hinweis: Dieser Bescheid wirkt gegen alle Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Bescheides an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

### **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.

Die im vorliegenden Fall zu klärende Sachverhaltsfrage (Vorliegen des Einbringungsstichtages 31.12.2012 oder 1.1.2013) betraf keine Rechtsfragen und war daher einer Revision nicht zugänglich.

Linz, am 10. Februar 2017