

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache der X vertreten durch Gruber Steuerberatung GmbH, Gassen 2, 3393 Zelking, diese vertreten durch Hans Gruber, MBA, über die als Bescheidbeschwerde zu erledigende Berufung vom 28. Mai 2010 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Amstetten Melk Scheibbs vom 05. Mai 2010, Haftungs- und Abgabenbescheid - Kapitalertragsteuer für das Jahr 2007, idF des Ergänzungsschriftsatzes vom 28. Juni 2019, zu Recht erkannt:

- I. Der Berufung wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
- II. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
- III. Die Kapitalertragsteuer für das Jahr 2007 wird bei einer Bemessungsgrundlage von EUR 496,80 und einem Steuersatz von 33,33 % mit EUR 165,58 festgesetzt.
- IV. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (in der Folge: GmbH oder Bf). Sie ist iZm einer Umgründung nach Art III des UmgrStG entstanden.

Mit Vertrag vom 10. April 2007 brachte Herr C (in der Folge: Einbringender) rückwirkend zum Stichtag 1. März 2007 seinen als Einzelunternehmen geführten Betrieb als Sacheinlage in die mit Gesellschaftsvertrag vom 10. April 2007 gegründete Bf ein. Der Einbringende, der ein nicht protokolliertes Einzelunternehmen mit dem Unternehmensgegenstand des Deichgräbergewerbes betrieben hatte, ging iZm der Umgründung von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 auf jene nach § 5 EStG 1988 über. In die Eröffnungsbilanz der Bf wurde iZm der Umgründung eine Passivpost nach § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG iHv EUR 10.000,00 aufgenommen. Die belangte Behörde erließ zunächst erklärungskonforme Bescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2007.

Im Zuge einer Außenprüfung kam die Prüferin demgegenüber zu dem Ergebnis, dass die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Übertragung des Einzelunternehmens im Rahmen einer Sacheinlage auf die GmbH nicht erfüllt seien. Die belangte Behörde schloss sich dieser Rechtsansicht an, verfügte aus Gründen neu hervorgekommener

Tatsachen und Beweismittel hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2007 die Wiederaufnahme des Verfahrens und erließ geänderte Abgabenbescheide. Den Verkehrswert des Einzelunternehmens und die übertragenen Aktiva ließ die belangte Behörde unangetastet. Daneben zog sie die Bf zur Haftung für die Kapitalertragsteuer 2007 heran und setzte diese mit gegenständlich angefochtenem Bescheid iHv € 1.565,00 fest. Da die Umgründung aus der Sicht der belangten Behörde gescheitert war, wurde die Rückstellung nach § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG, soweit sie nicht durch Einlagen während des Wirtschaftsjahres gekürzt worden war, der KEST unterzogen. Losgelöst vom Umgründungsvorgang wurde darüber hinaus eine verdeckte Gewinnausschüttung iHv EUR 496,80 festgestellt, die ebenfalls der KEST unterzogen wurde.

Mit Schriftsatz vom 23. April 2010 erhob die Bf gegen sämtliche Bescheide form- und fristgerecht Berufung, verweis im Wesentlichen auf den positiven Verkehrswert und beantragte die Aufhebung des Haftungs- und Abgabenbescheides 2007. Auf die vom Bf gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid 2007 erhobene Berufung nahm die Prüferin mit Schriftsatz vom 16. Juni 2010 Stellung und hielt darin ihre Rechtsansicht aufrecht.

Die belangte Behörde legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung mit am 22. September 2010 beim unabhängigen Finanzsenat eingelangtem Vorlagebericht zur Entscheidung vor, mit dem sie die Abweisung der Berufung als unbegründet beantragte.

Das Rechtsmittelverfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2007 des Einbringenden wurde vom Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 13. März 2019, GZ RV/7102432/2010, zugestellt am 18. März 2019, dahingehend entschieden, dass entgegen der Ansicht der belangten Behörde sehr wohl die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Umgründung als gegeben angesehen wurden. Die belangte Behörde hat keine ao Revision beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht.

Am 24. Juni 2019 wurde die steuerliche Vertretung darüber informiert, dass bei Formulierung des auf Aufhebung lautenden Berufungsantrages offenbar die verdeckte Gewinnausschüttung iHv brutto EUR 496,80 übersehen worden war. Mit per Fax eingebrachtem Schriftsatz vom 28. Juni 2019 wurde einerseits der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung zurückgenommen und der Berufungsantrag dahin eingeschränkt, der angefochtene Bescheid möge derart abgeändert werden, dass eine "KESt-Basis EUR 496,80" zu Grunde gelegt werde.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zum angefochtenen Bescheid:

Der angefochtene Bescheid wurde am 5. Mai 2010 ausgefertigt. Zur Begründung wurde auf die Tz 10 des BP-Berichtes vom selben Tag verwiesen, die ihrerseits auf die bereits im BP-Bericht enthaltenen Ausführungen zum gescheiterten Einbringungsvorgang und auf die Tz 7 weiterverweist. Entgegen dem Wortlaut "bereits" befassen sich die Tz 1 bis 9 des Berichts nicht mit dem Umgründungsvorgang. Der Umgründungsvorgang wird im BP-Bericht an sich weder rechtlich beurteilt noch enthält er diesbezüglich Sachverhaltsfeststellungen. Weder die Tz 10 noch die Tz 7 verweisen ihrerseits auf weiterführende behördliche Erledigungen, zB die anlässlich der Schlussbesprechung aufgenommene Niederschrift vom 12.2.2010. Nicht einmal der BP-Bericht selbst verweist auf die Ausführungen in der Niederschrift.

Unter rechtlichen Aspekten umfasst die Bescheidbegründung des angefochtenen Bescheides nur die Tz 7 und 10 des BP-Berichts vom 5. Mai 2010.

Die in der Niederschrift zur Schlussbesprechung unter Punkt 7 *"Auswirkungen im Zusammenhang mit Prüfungsfeststellung bezüglich Einbringung/Betriebsaufgabe beim Einzelunternehmen C"* enthaltenen Feststellungen sind zwar zu Gehör gebracht worden, haben aber keine Bescheidqualität erlangt.

Zur Berufung/Bescheidbeschwerde:

Die als Bescheidbeschwerde zu erledigende Berufung ist formgerecht und wurde innerhalb offener Rechtsmittelfrist am 28. Mai 2010 erhoben (Poststempel).

Mit Faxeingabe vom 28. Juni 2019 wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung zurückgenommen, sodass die Entscheidung in die Einzelrichterkompetenz fällt (Art 135 Abs 1 S 1 B-VG) und über die Berufung im Umfang des eingeschränkten Berufungsantrages abzusprechen ist. In diesem Umfang ist die Berufung zur Gänze begründet.

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Rechtsgrundlagen:

Die im Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes, BGBl. Nr. 699/1991 idF BGBl. I Nr. 161/2005 (UmgrStG), lauten (auszugsweise) wie folgt:

"Artikel III Umgründungssteuergesetz - Einbringung

§ 12 Umgründungssteuergesetz - Anwendungsbereich

(1) Eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt 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. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, für sich allein einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat im Zweifel die Höhe des positiven Verkehrswertes durch ein begründetes Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

(2) Zum Vermögen zählen nur

1. 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. (...)

§ 13 Umgründungssteuergesetz - Einbringungsstichtag

(1) Einbringungsstichtag ist 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 gemäß § 58 der Bundesabgabenordnung für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt vorzunehmen. Erfolgt die Anmeldung oder Meldung nach Ablauf der genannten Frist, gilt als Einbringungsstichtag der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, wenn dies innerhalb einer Frist von neun Monaten nach Ablauf des Ersatzstichtages (§ 108 BAO) dem gemäß § 58 der Bundesabgabenordnung für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt gemeldet wird und die in § 12 Abs. 1 genannten Voraussetzungen auf den Ersatzstichtag vorliegen.

(...)

§ 15 Umgründungssteuergesetz - Einbringungsbilanz

Bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und zu einem Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteilen ist 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.

§ 16 Umgründungssteuergesetz - Bewertung von Betriebsvermögen

(1) Der Einbringende hat 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).....

(5) Abweichend von § 14 Abs. 2 kann bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen das nach § 14 Abs. 1 anzusetzende Vermögen, sofern die Voraussetzungen des § 12 gewahrt bleiben, in folgender Weise verändert werden:

1. Entnahmen und Einlagen, die in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden, können an Stelle der Erfassung als Verrechnungsforderung oder -verbindlichkeit gegenüber der übernehmenden Körperschaft zurückbezogen werden. Diese Vorgänge gelten als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Passivpost für Entnahmen oder einer Aktivpost für Einlagen berücksichtigt werden."

Sachverhalt:

Aufgrund der Aktenlage, des Berufungsvorbringens und des Ergebnisses des vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Ermittlungsverfahrens wird folgender Sachverhalt festgestellt:

Die Bf wurde vom Einbringenden und C als Gesellschafter gegründet und mit einem Stammkapital von € 35.000,00 ausgestattet, wobei das Stammkapital zum einen in Höhe von € 25.900 als Sacheinlage durch den Einbringenden aufgebracht wurde und zum anderen Teil im Nominale von € 9.100,00 zur Gänze bar auf das Gesellschaftskonto eingezahlt wurde.

Der als Notariatsakt errichtete Gesellschaftsvertrag vom 10. April 2007 (in der Folge: Vertrag) bezeichnet die Schlussbilanz des Einbringenden zum 28.2.2007 und dessen Einbringungsbilanz zum 1.3.2007, wobei die Einbringungsbilanz laut § 4 (2) des Vertrages aus der Schlussbilanz abgeleitet wurde. Beide Bilanzen liegen dem Vertrag als Beilagen ./A und ./B bei.

- Festgestellt wird, dass die Schlussbilanz entgegen der Bezeichnung im Vertrag den Stichtag 1. März 2007 ausweist und daher Schlussbilanz und Einbringungsbilanz des

Einbringenden denselben Stichtag aufweisen. Davon ging auch die Prüferin in der Niederschrift zur Schlussbesprechung, Punkt 7, aus.

In § 4 (5) des Vertrages *"wird festgestellt, dass das einbringungsgegenständliche Vermögen einen positiven Verkehrswert von zumindest EUR 25.900,00 besitzt[e]"*. Eine diesbezüglich Berechnung enthält der Vertrag nicht noch verweist er zur Wertermittlung auf ein Gutachten. In der Niederschrift zur Schlussbesprechung wird ein Gutachten lediglich erwähnt. Ein Verkehrswert laut Gutachten iHv EUR 239.000,00 wurde der Ermittlung des Aufgabegewinnes des Einbringenden zu Grunde gelegt.

Aus der Stellungnahme der Prüferin zur Berufung vom 16.6.2010 geht hervor, dass das Gutachten am 10.4.2007 zum Stichtag 28.2.2007 von der Steuerberatungskanzlei erstellt worden sei und dass sich unter Anwendung der Ertragswertmethode ein Unternehmenswert von EUR 239.000,00 ergeben habe. Darin betont die Prüferin, dass sie diesen Wert unverändert übernommen habe.

Der Schriftsatz, mit dem der Einbringungsvorgang angezeigt und um Zuteilung von UID-Nummer und Steuernummer für die Bf ersucht wurde, führt das Gutachten nicht unter den Beilagen an. Im Notariats-Akt vom 10.4.2007 wird nur der Gesellschaftsvertrag erwähnt.

- Festgestellt wird, dass das Gutachten dem vorgelegten Verwaltungsakt nicht einliegt.
- Festgestellt wird, dass das Eigenkapital des Einbringenden laut Schlussbilanz vom 1.3.2007 EUR 111.965,00 betragen hat.

§ 4 (6) des Vertrages führt die in Erfüllung der Einbringungsverpflichtung übertragenen Vermögenswerte an. Die Schlussbilanz und die Einbringungsbilanz weisen dieselbe Bilanzsumme von EUR 119.861,00 aus. Die Eröffnungsbilanz der Bf zum 2.3.2007 weist eine Bilanzsumme von EUR 128.961,00 aus. Die Unterscheidung der Bilanzen besteht ausschließlich bezüglich Kapital und Entnahmen gem. § 16 (5) Z 1 und 2 UmgrStG. Davon ging auch die Prüferin aus.

Die Prüfer hat festgestellt, dass es sich bei den in der Schlussbilanz und der Einbringungsbilanz ausgewiesenen Werten um jene zum 28.2.2007 handeln würde. Sie hat folgende Divergenzen beim Guthabensstand der Raika laut Kontoauszug und beim Kassastand festgestellt:

Bankguthaben Raika laut Kontoauszug vom 28.2.2007 EUR 47.661,33, der in der Schlussbilanz und der Einbringungsbilanz vom 1.3.2007 angesetzt wurde. Laut Kontoauszug habe das Bankguthaben am 1.3.2007 jedoch abweichend EUR 46.041,33 betragen.

Der Kassastand werde in der Schlussbilanz und der Einbringungsbilanz vom 1.3.2007 mit EUR 0,00 ausgewiesen. Laut Kassabuch zum 1.3.2007 werde davon abweichend ein Kassastand von EUR 1.100,00 ausgewiesen. Die Prüfer hat dazu ausdrücklich festgehalten "Einlage 1.3.07".

- Festgestellt wird, dass erstens der Aktiv-Aktiv-Tausch iHv von EUR 1.100,00 keinen Einfluss auf das Betriebsvermögen hatte, sodass ein Vermögensabgang von nur EUR 520,00 erfolgte.

Wörtlich wird in der Niederschrift festgehalten:

"Außerdem geht aus einer Rechnung der Fa. Rudolf Haubenberger GmbH ... hervor, daß am 1.3.2007 ein aktiver Geschäftsbetrieb stattgefunden hat (Hinweis in Rechnung auf Waageschein Nr. 60883 vom 1.3.2007)."

- Festgestellt wird, dass daraus nicht erkennbar ist, welchen Umfang die Geschäftstätigkeit gehabt haben soll, ob es eine Eingangs- oder Ausgangsrechnung ist, ob am 1.3.2007 die Rechnung geschrieben, also eine Verwaltungstätigkeit entfaltet wurde, oder eine umfangreiche Leistung erbracht oder bezogen wurde.

In der Eröffnungsbilanz der GmbH wurde eine Passivpost iSd § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG iHv EUR 10.000,00 gebildet. In der Schlussbilanz betrug der Buchwert nur mehr EUR 5.800,53. Die Differenz iHv EUR 4.199,47 unterzog die Prüferin der KEST. Laut Tz 10 des BP-Berichts wurde der Steuersatz von 33,33 % mit der Begründung verwendet, dass *"seitens des Steuerberaters die Frage, wer die KEST [trage], bis heute unbeantwortet [geblieben sei, weshalb] angenommen [werde], daß die Kapitalertragsteuer von der GmbH übernommen [werde]"*.

Die verdeckte Gewinnausschüttung laut Tz 7 des BP-Berichtes wurde mit Ergänzungsschriftsatz vom 28.6.2019 anerkannt, sodass sich Feststellungen diesbezüglich erübrigen.

Beweismittel:

Anzeige des Einbringungsvorganges an die belangte Behörde vom 16.4.2007, notarieller Gesellschaftsvertrag vom 10. April 2007, Schlussbilanz und Einbringungsbilanz des Einbringenden zum 1.3.2007, Eröffnungsbilanz der Bf zum 2.3.2007, Schlussbilanz der Bf zum 31.12.2007, Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 12.2.2010, BP-Bericht vom 5.5.2010

Beweiswürdigung:

Obiger Sachverhalt ergab sich schlüssig aus den angeführten Beweismitteln. Er ist beiden Parteien bekannt und unstrittig.

rechtliche Beurteilung:

Strittig ist allein, ob die Feststellungen zu den abweichenden Bilanzstichtagen, zum Bankguthaben und dem Kassabestand und besagter Rechnung zur Folge haben, dass die Voraussetzungen für die steuerneutrale Umgründung nicht vorliegen.

Rechtsstandpunkte der Parteien:

1.) belangte Behörde:

Sowohl in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 12. Februar 2010 als auch in der Stellungnahme der Prüferin vom 16. Juni 2010 betont diese ausdrücklich, das Vorliegen eines Einbringungsvertrages, eines bestimmten Einbringungsvermögens und eines positiven Verkehrswertes (auf Grundlage des vorhandenen Gutachtens) unverändert übernommen zu haben.

Mit der Niederschrift wurde die Rechtsansicht mitgeteilt, dass, wenn ein Einbringungsvertrag einen bestimmten Tag als Stichtag angeführt habe, dieser auch als Einbringungsstichtag maßgeblich sei. Wörtlich führte die Prüferin aus: *"Wird im Einbringungsvertrag ein bestimmter Tag als Stichtag angeführt, ist dieser als Einbringungsstichtag maßgeblich. Wird der Meldung der Einbringung an das Finanzamt auf einen zurückliegenden Stichtag keine Bilanz zugrunde gelegt, sondern ein Jahresabschluss auf den Vortrag [gemeint offenbar "Vortrag"], ist eine Anwendungsvoraussetzung des Art. III UmgrStG nicht erfüllt."*

2.) Beschwerdeführerin:

Der Niederschrift anlässlich der Schlussbesprechung ist die Ansicht festgehalten worden, dass die Wertansätze, falls diese unrichtig seien, zu berichtigen wären, jedoch die Begünstigung des Umgründungssteuerrechts nicht versagt werden dürfe. Nach Wiedergabe einzelner Passagen des BP-Berichtes wird in der Berufung betont, dass ein positiver Verkehrswert vorliege. Wenn die Anwendung des UmgrStG versagt werde, so könne es in der GmbH auch keine Rückstellungen gemäß § 16 Abs 5 UmgrStG geben. Schließlich wird im Berufungsschriftsatz der belangten Behörde unterstellt, Steuernachzahlungen vorzuschreiben, ohne dass eine rechtliche Würdigung für den Steuerpflichtigen erfolge.

Rechtliche Würdigung:

Zunächst ist zu sagen, dass Abgabenbescheide oder Bescheide, denen keine Bindungswirkung iSd § 192 BAO zukommt, keine Wirkung zu erzeugen vermögen, die der entspricht, wie sie Feststellungsbescheiden eigen ist. Daher gibt es etwa auch keine Wechselwirkung bzw. Gegenwirkung bezüglich Grunderwerbsteuerbescheiden und Einkommensteuerbescheiden, Einkommensteuerbescheiden und Erbschaftssteuerbescheiden, zwischen dem Lohnsteuerverfahren und dem Einkommensteuerverfahren (VwGH 28.3.1979, 0635/77; VwGH 25.11.1986, 86/14/0065, und VwGH 26.6.1990, 89/14/0172, mwN). Gleiches gilt im Verhältnis von Einkommensteuerbescheid, der an den Einbringenden gerichtet ist, und Kapitalertragsteuerbescheid, der an die GmbH gerichtet ist.

Die Frage der steuerneutralen Einbringung nach Artikel III UmgrStG ist weiters auch nicht Vorfrage im Abgabenverfahren der Kapitalertragsteuer iVm der Entnahme nach § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG, sondern Hauptfrage.

Der oben dargestellte Begründungsmangel belastet den angefochtenen Bescheid lediglich mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

Ausgehend von oben dargestellter Rechtslage und angesichts der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich Folgendes:

"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).

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 VwGH 29.01.2015, 2011/15/0169, das Erfordernis des § 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG."

"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 [...] in einem solchen Fall von einer Nichtanwendbarkeit des Art III UmgrStG ausgehen, erwiese sich die damit verbundene Rechtsfolge der vollen Gewinnrealisierung als überschießend" (vgl etwa VwGH 26.02.2015, Ro 2014/15/004).

Mit Erkenntnis vom 29.01.2015, 2011/15/0169, hat der Verwaltungsgerichtshof zu Recht erkannt, dass *"die Nichtanwendbarkeit des Art III UmgrStG infolge allenfalls vorhandener kleiner Unrichtigkeiten in der Stichtagsbilanz vor dem Hintergrund des Fehlerkalküls*

des § 4 Abs. 2 EStG 1988, dessen Wortlaut ausdrücklich auf die Nichteinhaltung der allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der zwingenden einkommensteuerlichen Vorschriften abstellt, systemwidrig wäre."

Das Finanzamt hat in casu nicht bestritten, dass die Einbringungsbilanz alle am Einbringungsstichtag vorhandenen Aktiva und Passiva des Einzelunternehmens umfasst hat. Im Gegenteil: Die Prüferin hat in ihrer Stellungnahme ausdrücklich betont, insbesondere den Verkehrswert des eingebrachten Einzelunternehmens nicht angetastet zu haben.

Auch wenn das Gutachten nicht vorgelegt wurde, kann ein positiver Verkehrswert angesichts des festgestellten Eigenkapitals des Einbringenden laut Schlussbilanz vom 1.3.2007 EUR 111.965,00 nicht zweifelhaft sein. Da § 12 Abs 1 UmgrStG ein Gutachten nur für den Fall verlangt, dass Zweifel über den positiven Verkehrswert des eingebrachten Betriebes bestehen, schadet das Fehlen des Gutachtens nicht. Bereits mit dem Eigenkapital wurde der Wert der auf den Einbringenden entfallenden Stammeinlage von EUR 25.900,00 bei Weitem überschritten.

Die von der Prüferin laut obiger Sachverhaltsdarstellung festgestellten Unrichtigkeiten sind von derart untergeordneter Bedeutung, sodass die Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG sehr wohl erfüllt werden und Artikel III UmgrStG auf den gegenständlichen Fall anzuwenden ist.

Damit ist die Nachversteuerung ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 4.199,47 zu Unrecht erfolgt.

Die verdeckte Gewinnausschüttung iHv EUR 496,80 und die diesbezüglich festgesetzte KEST ist nicht strittig. Auch im Beschwerdeverfahren vor dem UFS bzw BFG wurde nicht vorgetragen, dass der Gesellschafter die Kapitalertragsteuer tragen würde, weshalb der Steuersatz von 33,33 % unverändert bleibt.

Berechnung: EUR 496,80 mal 33,33 % Steuersatz ergibt EUR 165,58 KEST.

Darüber hinaus wird bemerkt, dass für die Bf im Jahr 2007 ein Rumpfwirtschaftsjahr vom 2.3.2007 bis 31.12.2007 vorlag, und nicht wie im BP-Bericht dargestellt das Wirtschaftsjahr 2007 das Kalenderjahr vom 1.1. bis 31.12.2007 umfasst hätte.

Zur Zulässigkeit der ordentlichen 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 Rechtsfrage, ob allenfalls vorhandene kleine Unrichtigkeiten schädlich für die Anwendbarkeit des Art. III UmgrStG sind, hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung verneint (zB VwGH 29.01.2015, 2011/15/0169). Das gegenständliche Erkenntnis stützt sich auf diese Judikaturlinie, weshalb die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Juni 2019