



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P KEG als Rechtsnachfolgerin der Z GmbH bzw. der P KEG, in R, vertreten durch Dr.Othmar Poinstingl Wirtschaftstreuhand KEG, 3910 Zwettl, Franz-Josefstrasse 12, vom 12. Juni 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel vom 23. Mai 2007 betreffend Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer 2001 und Körperschaftsteuer 2001 sowie den Bescheid des Finanzamts Waldviertel vom 25.Mai 2007 betreffend Feststellung von Einkünften 2002 entschieden:

1. Der Berufung betreffend Wiederaufnahme Körperschaftssteuer 2001 und Körperschaftsteuer 2001 wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2001 und Körperschaftsteuer 2001 werden aufgehoben.

2. Die Berufung betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend betreffend Feststellung von Einkünften 2002 bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Z GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 19.6.1995 errichtet. Die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2001 war seitens der Bw. am 25.6.2002 abgegeben worden und mit Bescheid vom 1.7.2002 erklärungskgemäß veranlagt worden. Laut Gesellschafterbeschluss vom 14.9.2002 soll die Z GmbH zum Stichtag 1.1.2002 unter

Anwendung des Art II UmgrStG in die P KEG (Berufungswerberin, Bw.) umgewandelt werden. Vom Landesgericht Krems als Firmenbuchgericht wurde dem Finanzamt der Beschluss über die Eintragung der Umwandlung der Z GmbH und die gleichzeitige Errichtung der Bw. als Rechtsnachfolgerin vom 8.10.2002 jedenfalls nach dem 8.10.2002 zugestellt (ein Eingangsstempel fehlt). Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 30. Jänner 2003 wurde dem Finanzamt seitens der Bw. Mitteilung über die erfolgte Umwandlung gemacht und gleichzeitig die Herabsetzung der Körperschaftsteuervorauszahlungen für 2003 auf Null beantragt. Über Ergänzungsvorhalt des Finanzamts, welcher auch die Rechtslage zu Art II UmgrStG darstellte, wurde seitens der Bw. die undatierte Umwandlungsbilanz und der Umwandlungsbeschluss vorgelegt. Der im Akt befindliche Gesellschafterbeschluss verweist auf seiner Seite zwei hinsichtlich des Umwandlungsstichtages auf einen Umwandlungsplan, der als Beilage A dem Beschluss der Generalversammlung angeschlossen sei. Dieser Umwandlungsplan wurde laut Aktenlage dem Finanzamt jedoch nicht vorgelegt.

Die vorgelegte Schlussbilanz zum 31.12.2001 ist ident mit der undatierten Umwandlungsbilanz:

	öS	öS	
Sachanlagen (Fuhrpark)	339.456,00	250.000	Eingezahltes Stammkapital
Finanzanlagen	100,00	- 286.635,97	Bilanzverlust 2001
Forderungen aus Leistungen	184.690,00	- 753.910,83	Verlustvorträge
Forderungen Finanzamt	300.385,00	23.000,00	Rückstellungen
Bankguthaben, Kassa	103.000,06	418.025,42	Bankverbindlichkeiten
Finanzanlagen	100,00	777.684,32	Lieferverbindlichkeiten
		246.807,18	Sonstige Verbindlichk.
	742.841,06	742.841,06	

Mit Bescheid vom 23.5.2007 wurde das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2001 wieder aufgenommen und begründend ausgeführt, dass die Anwendungsvoraussetzungen für eine Umwandlung nach Art II UmgrStG nicht erfüllt seien, da zum Zeitpunkt der Fassung des Umwandlungsbeschlusses kein Betrieb mehr bestanden habe. Ein Betrieb sei eine selbständige organisatorische Einheit zur Erzielung von Einkünften. Als betriebsbegründende wesentliche „Produktionsmittel“ seien die beiden im Vermögen der GmbH befindlichen Autobusse anzusehen. Diese seien im Februar 2002 verkauft worden. Zum Zeitpunkt der Fassung des Umwandlungsbeschlusses am 14.9.2002 sei daher kein Betrieb mehr vorgelegen.

Dementsprechend wurde die Körperschaftsteuer für 2001 unter Zugrundelegung einer Liquidation folgendermaßen neu ermittelt.

Teilwert der Busse (Verkaufspreis)	€ 41.087,00
Auflösung IFB	€ 4.932,38
Buchwertabgang der Busse	€ - 24.661,96
Liquidationserlös	€ 21.357,42
Lfd. Verlust aus 2001	€ -20.830,65
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	€ 526,77

Aufgrund dieser Feststellungen bei der Z GmbH wich das Finanzamt im Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Berufungswerberin von der Erklärung ab und stellte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2002 mit € - 4.066,37 fest. Unter Verweis auf die Bescheidbegründung für die Z GmbH wird ausgeführt, dass die Verlustvorträge aus der GmbH, die IFB-Verluste sowie die Mindestkörperschaftsteuervorauszahlungen (MiKö) nicht anrechenbar seien. Bei der Bw. sei überdies kein Veräußerungsgewinn zu ermitteln sondern nur die laufenden Verluste aus der Erklärung zu übernehmen. Eine AfA für die Busse stünde nicht zu, da die Veräußerung derselben bereits bei der Z GmbH erfasst worden sei.

In den rechtzeitig eingebrachten Berufungen wird vorgebracht, dass die Ablehnung der Anwendung des Art II UmgrStG mit der Begründung, dass zum Zeitpunkt der Fassung des Umwandlungsbeschlusses kein Betrieb vorhanden gewesen wäre, dem Gesetz nicht zu entnehmen sei. Erst in dem ab 21.8.2003 novellierten Gesetzestext sei ausdrücklich angeführt, dass sowohl zum Umwandlungstichtag als auch am Tag der Fassung des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden sein müsse. Diese Ansicht werde auch in der Literatur zur ursprünglichen Gesetzeslage vertreten. Das Finanzamt vertrete daher zu Unrecht die Auffassung, dass auch für Umwandlungen vor dem 21.8.2003 ein Betriebserfordernis am Tag des Umwandlungsbeschlusses gegeben war.

Der gesellschaftsrechtliche Beschluss zur Umwandlung sei vor den Busverkäufen (Jänner und Februar 2002) getroffen worden, die firmenbuchmäßige Beantragung und Durchführung sei nach den Busverkäufen erfolgt.

Weiters wird ausgeführt, dass ein Betrieb iSd. Ertragssteuerrechtes nicht nur vom Vorhandensein von Anlagevermögen abhängt. Die Infrastruktur, die Organisation, die Geschäftsverbindungen, somit alle Komponenten eines funktionierenden Betriebes hätten auch nach den Busverkäufen noch existiert. Die Gewerbeberechtigung sei erst im Februar 2003 zurückgelegt worden und es wäre trotz Umwandlung und Anlagenverkäufen nicht an eine gänzliche Einstellung des Geschäftsbetriebes gedacht gewesen, sondern wären Neuinvestitionen geplant gewesen, welche Absicht sich jedoch zerschlagen hätte.

Trotz der Busverkäufe sei das Unternehmen als solches noch aktiv bzw. jederzeit reaktivierbar gewesen und hätte jederzeit in alter Form wieder geführt werden können.

Über Ersuchen der Referentin des UFS wurde vom steuerlichen Vertreter die fehlende Beilage A des Gesellschafterbeschlusses (Umwandlungsplan) vorgelegt, welcher unter Punkt 3. zu entnehmen ist, dass als Umwandlungstichtag der 1.1.2002 gewählt worden war. Der steuerliche Vertreter bestätigte überdies in einem Telefongespräch diesen Stichtag als den gewählten Umwandlungstichtag.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Unstrittig ist, dass die Z GmbH mit Gesellschafterbeschluss vom 14.9.2002 zum Stichtag 1.1.2002 gemäß § 5 UmwG errichtend auf die P KEG umgewandelt wurde. Die Umwandlung und die Löschung der GmbH wurde mit 8. Oktober 2002 im Firmenbuch eingetragen. Unstrittig ist weiters, dass die zum 31.12.2001 im Anlagevermögen der GmbH befindlichen beiden Autobusse am 7. Jänner 2002 bzw. 1. Februar 2002 verkauft worden waren und damit am Umwandlungstichtag 1.1.2002 jedenfalls ein Betrieb vorlag.

Aus dem Akteninhalt ist erkennbar, dass der Verkauf der beiden Busse von der Bw. laut Steuererklärung für 2002 und Beilage zur Steuererklärung als Betriebsveräußerung angesehen und dementsprechend ein Veräußerungsgewinn im Rahmen der KEG ermittelt worden war. Da die Bw. die vom Finanzamt als Teilwert im Rahmen der Liquidationsbesteuerung angesetzten Verkaufspreise nicht rügte, ist davon auszugehen, dass die angenommenen Werte (Verkaufspreise im Jänner bzw. Februar 2002) den Teilwerten der Autobusse im Zeitpunkt 31.12.2001 entsprechen.

Strittig ist die Frage, ob für die Anwendung des Art II UmgrStG sowohl zum Umwandlungstichtag als auch am Tag der Fassung des Gesellschafterbeschlusses ein Betrieb vorliegen muss, oder ob es ausreicht, wenn nur zum Umwandlungstichtag ein Betrieb vorliegt.

Weiters ist strittig ob zum Zeitpunkt der Beschlussfassung der Gesellschafter über die Umwandlung am 14.9.2002 noch ein Betrieb bestand oder nicht.

Zum grundsätzlich unstrittigen Sachverhalt ist hinsichtlich des Zeitpunktes der Beschlussfassung der Umwandlung festzuhalten, dass die Behauptung – *Dazu ist anzumerken, dass gesellschaftsrechtliche Beschluss zur Umwandlung jedenfalls vor den beiden Busverkäufen im Jänner und Februar 2002 gefasst worden ist. Erst die endgültige firmenbuchmäßige Beantragung und Durchführung fand nach den Busverkäufen statt*– laut

Akteninhalt unzutreffend ist. Der gesellschaftsrechtliche Beschluss wurde jedenfalls erst in der Gesellschafterversammlung am 14.9.2002 wirksam getroffen, da laut § 5 Abs. 2 UmwG bzw. § 98 GmbHG die notarielle Beglaubigung des Beschlusses erforderlich ist. Allfällige vorherige Absichtserklärungen der Gesellschafter entfalteten mangels Erfüllung der Formvorschriften keine Wirkung. Überdies wurde der Umstand der zeitlich vorgelagerten Willensübereinstimmung (vor Februar 2002) lediglich behauptet und keinerlei diesbezügliche Beweise vorgelegt oder angeboten. Es ist daher davon auszugehen, dass der 14.9.2002 jener Tag war, an dem der Beschluss über die Umwandlung gefasst worden war.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Wie aus dem Akteninhalt ersichtlich wurde die Mitteilung über die erfolgte Umgründung erst nach rechtskräftiger Veranlagung des Jahres 2001 an das Finanzamt übermittelt. Das Finanzamt war daher erstmals im Oktober 2002 bzw. Jänner 2003 in der Lage das Vorliegen der steuerlichen Voraussetzungen für die Anwendung des Art II UmgrStG für den Umgründungstichtag 1.1.2002 zu prüfen. Dieser Umstand stellt grundsätzlich eine neue Tatsache dar, die zur Wiederaufnahme berechtigt.

Gemäß § 8 Abs. 3 UmgrStG ist das Einkommen der untergehenden Kapitalgesellschaft so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit **Ablauf des Umgründungstichtages** – somit mit Ablauf des 1.1.2002 – erfolgt wäre. Der Umwandlungstichtag ist gem. § 8 Abs. 5 UmgrStG jener Tag, zu dem die Schlussbilanz aufgestellt wird bzw. aufgestellt werden sollte. Bezogen auf den vorliegenden Sachverhalt bedeutet das, dass für das Jahr 2001 – unabhängig von der strittigen Rechtsfrage der Anwendbarkeit des Art II auf den festgestellten Sachverhalt – keinerlei neue Tatsachen hervorgekommen waren, da die GmbH mit Ablauf des 31.12.2001 jedenfalls unverändert existent war. Es ist von einem Rumpfwirtschaftsjahr für 2002 (von einem Tag nämlich dem 1.1.2002) auszugehen. Die Wiederaufnahme des Jahres 2001 war daher unzulässig und der Berufung diesbezüglich Folge zu geben. Dementsprechend ist auch der wiederaufgenommene Körperschaftsteuerbescheid 2001 aus dem Rechtsbestand zu beseitigen und der Berufung auch diesbezüglich Folge zu geben.

Gemäß § 7 (1) UmgrStG idF BGBl I 1999/28 sind errichtende Umwandlungen im Sinne des UmgrStG solche nach dem UmwG BGBl. Nr. 304/1996, wenn ein Betrieb übertragen wird. Aus dieser Bestimmung ist unzweideutig ableitbar, dass Anwendungsvoraussetzung für die Anwendung des UmgrStG die Übertragung eines Betriebes auf den Rechtsnachfolger darstellt. Mangels abweichender Anordnung muss das Gesellschaftsvermögen der umzuwandelnden

Kapitalgesellschaft nicht schon zum Umwandlungstichtag (§ 8 Abs. 5) Betriebsqualität aufweisen. Da eine § 13 Abs. 2 UmgrStG entsprechende Regelung in Art II fehlt, kann die Kapitalgesellschaft das Umwandlungsvermögen auch allenfalls erst nach dem Umwandlungstichtag erwerben. Gegenteiliges folgt auch nicht aus der Rückbeziehung der Umwandlung auf den Umwandlungstichtag. Diese Rückbeziehung betrifft ausschließlich die Rechtsfolgen der Umwandlung, nämlich die Rückbeziehung der Gewinnermittlung (§§ 8 Abs. 3, 9 Abs. 1 Satz 2 UmgrStG). Die Rückbeziehung hat jedoch nicht zur Folge, dass die Anwendungsvoraussetzungen des Art II bereits zum Umwandlungstichtag vorliegen müssen. Erforderlich ist daher, dass die Anwendungsvoraussetzungen des Art II zum Zeitpunkt der Vornahme der Umwandlung vorliegen. Maßgeblich ist der Zeitpunkt der Fassung des Umwandlungsbeschlusses. Obwohl die Wirksamkeit der Umwandlung erst im Zeitpunkt der Eintragung der Umwandlung in das Firmenbuch eintritt (§ 2 Abs. 2 UmwG), ist dieser Zeitpunkt, der nur beschränkt der Einflussnahme durch die Beteiligten unterliegt, nicht für das Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen des Art II entscheidend (Hügel in Hügel/Mühllehner/Hirschler, Kommentar zum Umgründungssteuerrecht, § 7 Tz 34f).

Die in § 8 Abs. 3 und § 9 Abs. 1 UmgrStG für den Fall eines zeitlich vor dem gesellschaftsrechtlichen Umwandlungsbeschluss gelegenen Umwandlungstichtages gesetzlich normierte Fiktion der Rückwirkung der steuerlichen Umwandlungsfolgen stellt nichts anderes als eine Rechtsfolge des Vorliegens einer Umwandlung im Sinne des § 7 Abs. 1 UmgrStG dar, wie dies durch die Bestimmung des § 7 Abs. 3 UmgrStG klargestellt wird, und kann deshalb nicht auch schon der Beurteilung der Frage zu Grunde gelegt werden, ob eine Umwandlung im Sinne des § 7 Abs. 1 UmgrStG überhaupt vorliegt. Was erst als gesetzliche Rechtsfolge eines Tatbestandes eintritt, kann nicht gleichzeitig schon zur Verwirklichung dieses Tatbestandes beitragen. Für die Beurteilung der Tatbestandsvoraussetzung der Übertragung eines Betriebes nach dem Konditionalsatz des § 7 Abs. 1 Z. 1 UmgrStG kann die Rückwirkungsfiktion des § 8 Abs. 3 UmgrStG noch nicht greifen; diese Tatbestandsvoraussetzung muss daher zum Zeitpunkt des gesellschaftsrechtlichen Umwandlungs- und Übertragungsaktes real verwirklicht werden, damit ein solcher Rechtsakt nach § 7 Abs. 3 UmgrStG die Rechtsfolge der Anwendbarkeit der §§ 8 bis 11 UmgrStG auslösen kann (VwGH 25.2.2004, 99/13/0147; Walter Umgründungssteuerrecht<sup>2</sup>, 61; Schwarzinger/Wiesner, Umgründungssteuer-Leitfaden<sup>2</sup>, I 240; und Schneider, Das neue Umgründungssteuergesetz, in SWK 1992, AI, 246; sowie zur vergleichbar gestalteten Rechtslage nach § 1 Abs. 2 StruktVG schon Quantschnigg in FS Bauer, 259).

Die mit BGBl. Nr. 2003/71 I vorgenommene Änderung des § 7 Abs. 1 UmgrStG ändert die Anwendungsvoraussetzungen des Art II jedoch anders als von der Bw. angenommen, wurde damit ab Wirksamkeit der Gesetzesänderung nicht das Betriebserfordernis zum Zeitpunkt der

Beschlussfassung, sondern zum Zeitpunkt des Umwandlungsstichtages als neue Anwendungsvoraussetzung normiert. Die diesbezüglichen Ausführungen gehen daher ins Leere.

Tatbestandsvoraussetzung für die Anwendung des Art II UmgrStG war im Streitzeitraum und ist nach wie vor das Vorliegen eines Betriebes zum Zeitpunkt der gesellschaftsrechtlich wirksamen Beschlussfassung über die errichtende Umwandlung.

Entscheidungsrelevant ist daher, ob durch den Verkauf der beiden Autobusse im Jänner bzw., Februar 2002 die Betriebseigenschaft des übertragenen Vermögens verloren ging oder dennoch weiter bestehen blieb.

Unter einem Betrieb iSd § 7 UmgrStG ist eine selbständige, organisatorische Einheit zur Erzielung von Einkünften iSd § 2 Abs. 3 Z. 1 bis Z 3 EStG zu verstehen. Eine Definition zum Begriff „Betrieb“ findet sich im Gesetz nicht. Die Judikatur des VwGH definiert den Betrieb als Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel zu einer organisatorischen Einheit (VwGH 18.7.1995, 91/14/0217). Welche Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen gehören und damit Betriebseigenschaft vermitteln, bestimmt der jeweilige Betriebstypus (VwGH 24.4.1996, 94/15/0025, 25.1.1995, 93/15/0100, 11.11.1992, 91/13/0152. Umfang und Art der wesentlichen Betriebsgrundlagen werden für jeden Betrieb dadurch bestimmt, dass im Fall der Übertragung eines Betriebes der Erwerber mit den übertragenen Wirtschaftsgütern die Tätigkeit des Veräußerers ohne weiteres fortsetzen kann.

Bei Autobusunternehmen sind wesentliche Betriebsgrundlagen neben der Liegenschaft auch Geschäftsräumlichkeiten, Büroeinrichtungen und Fahrzeuge (VwGH 27.11.1978, 0059, 0171/78). Die gewerberechtliche Konzession stellt für sich allein nicht die einzige wesentliche Grundlage dar (VwGH 19.12.1973, 2331/71). Bedarf es bei einem Ausflugswagen-Gewerbe keiner Geschäftsräumlichkeiten und Büroeinrichtung, bilden nur die Konzession und der Fuhrpark die wesentlichen Betriebsgrundlagen (VwGH 19.12.1973, 2331/71).

Wie aus der Bilanz der Z GmbH zum 31.12.2001 ersichtlich ist, verfügte das Busunternehmen über keinerlei Betriebsliegenschaften. Der Fuhrpark bestand aus zwei Autobussen nämlich Autobus Setra 215 H sowie MAN A 05 NM 152. Vergleicht man die Gewinn- und Verlustrechnungen der GmbH für 2001 und der KEG für 2002 ist erkennbar, dass ab dem Jahr 2002 keine Geschäftsräumlichkeiten mehr angemietet waren und neben dem Fuhrpark auch keinerlei Anlagevermögen vorhanden war. Daraus kann geschlossen werden, dass im Jahr 2002 und damit im Zeitpunkt der Fassung des Umwandlungsbeschlusses keine Geschäftsräumlichkeiten mehr vorhanden waren, in deren Mietverträge die Bw. als Rechtsnachfolgerin der GmbH hätte eintreten können. Die zum Zeitpunkt des

Umwandlungsbeschlusses noch nicht zurückgelegte Konzession vermag an dem Gesamtbild der Umstände nichts zu ändern, da die Konzession alleine als einzige Betriebsgrundlage nicht für das Bestehen eines Betriebes ausreichen kann. Festzuhalten ist, dass zum Zeitpunkt der Fassung des Umwandlungsbeschlusses kein Anlagevermögen vorhanden war, welches die Ausübung des Gewerbes ermöglicht hätte, ebensowenig waren Büroräumlichkeiten oder andere Einrichtungen vorhanden, die die Abwicklung eines Geschäftsbetriebes unter Ausnützung der noch bestehenden Konzession ermöglicht hätte. Es wurden laut der vorliegenden Gewinn- und Verlustrechnung im Jahr 2002 keine Umsatzerlöse erzielt, der einzig aufscheinende Erlös ist eine Versicherungsvergütung in Höhe von € 1.454,00. Auch aus diesem Umstand ist deutlich erkennbar, dass im Jahr 2002 kein lebender Betrieb vorhanden war.

Die Ausführungen der Bw, dass Neuanschaffungen von Autobussen überlegt wurden, können in keiner Weise nachvollzogen werden. Im Gegenteil ist aus der Steuererklärung der Bw. für 2002 erkennbar, dass auch die Bw. aufgrund der Veräußerung der Autobusse von einer Betriebsaufgabe ausgegangen war und dementsprechende Erklärungen abgegeben hatte. In der Steuererklärung 2002 wird seitens der Bw. ein Veräußerungsgewinn angesetzt, daraus ist erkennbar, dass auch keine Weiterführung nach einem allfälligen Ruhen geplant war.

Das Gesamtbild der Verhältnisse zum Zeitpunkt zum 14.9.2002 zeigt einen aufgegeben und keinen aufrechten Betrieb.

Der gegenständliche Umwandlungsvorgang stellt daher zwar eine Vermögensübertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Bw. iSd. UmwG dar, die Anwendung des UmgrStG ist jedoch ausgeschlossen.

Nach § 20 KStG führt eine errichtende Umwandlung, die mangels Erfüllung der Anwendungsvoraussetzungen nicht unter das UmgrStG fällt, zur Liquidationsbesteuerung iSd § 19 KStG. Die Rückwirkungsfiktion bleibt bei dieser Liquidationsbesteuerung jedoch erhalten. Der Liquidationsgewinn ist dabei so zu ermitteln, dass das Abwicklungsendvermögen zum Umwandlungsstichtag, im gegenständlichen Fall also zum 1.1.2002, zu Teilwerten angesetzt wird und dem steuerlichen Buchwert des Betriebsvermögens zum Umwandlungsstichtag gegenübergestellt wird. Der Differenzbetrag ist als Liquidationsgewinn steuerpflichtig. Da als Umwandlungsstichtag der 1. Jänner 2002 gewählt wurde, ist die Liquidationsbesteuerung zu diesem Stichtag durchzuführen.

Die vom Finanzamt durchgeführte Berechnung des Liquidationsgewinnes entspricht inhaltlich den gesetzlichen Bestimmungen erfolgte jedoch wie oben ausgeführt im falschen Veranlagungsjahr.



Ergänzend ist festzuhalten, dass der Beschluss auf errichtende Umwandlung der Z GmbH in die P KEG – gefasst nach Veräußerung der Betriebsgrundlagen - von dem Gedanken getragen scheint, bislang geleistete Mindestkörperschaftsteuervorauszahlungen sowie angesammelte verrechenbare Verluste bei den Gesellschaftern der ehemaligen GmbH und nunmehrigen KEG steuerlich nutzbar zu machen. Eine andere wirtschaftliche Begründung für den Umgründungsvorgang lässt sich aus dem vorliegenden Sachverhalt nicht ableiten. Neben dem Fehlen der Betriebsvoraussetzung wäre daher gem. § 44 UmgrStG iVm § 22 BAO die Anwendung der Bestimmungen des UmgrStG zu versagen.

Zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte ist festzuhalten, dass diese für das Rumpfwirtschaftsjahr 2.1.2002 bis 31.12.2002 zu erfolgen hat und dass eine gemäß § 37 EStG iVm § 24 EStG begünstigte Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe der Bw. im Veranlagungsjahr 2002 mangels Übernahme eines Betriebes nicht vorliegen kann. Wie oben ausgeführt war zum Stichtag 1.1.2002 eine Liquidationsbesteuerung bei der GmbH anzustellen. Die beiden Busse gingen zwar zu Teilwerten am 2.1.2002 auf die Bw. über und es wäre daher grundsätzlich eine Halbjahresafa gem. § 7 EStG anzusetzen, durch den Verkauf am 7.1.2002 bzw. 1.2.2002 würde aber der um die AfA verringerte Buchwert von den erzielten Verkaufserlösen (in Höhe der ungekürzten Teilwerte) abzuziehen sein und daher als stille Reserven aufgedeckt werden. Der Aufwand der zustehenden Afa wird daher noch im selben Wirtschaftsjahr durch eine idente stille Reserve neutralisiert. Aus dem Umstand, dass die Umwandlungsbilanz zum 1.1.2002 mit der Schlussbilanz zum 31.12.2001 ident ist, kann abgeleitet werden, dass am 1.1.2002, welcher nicht Teil des Rumpfwirtschaftsjahres der KEG war, keine Aufwände bzw. Erträge angefallen waren, welche in der Feststellungserklärung für das Jahr 2002 unrichtigerweise erfasst wären. Die vom Finanzamt vorgenommenen Änderungen des erklärten Gewinnes der Bw. erweisen sich somit als rechnerisch richtig.

Das diesbezügliche Berufungsbegehren war daher abzuweisen.

Wien, am 11. Oktober 2007