

# TE Vwgh Erkenntnis 2016/4/21 2013/15/0289

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 21.04.2016

## Index

32/08 Sonstiges Steuerrecht;

## Norm

UmgrStG 1991 §12 Abs1 idF 1996/797;

UmgrStG 1991 §12 Abs2 Z2;

UmgrStG 1991 §15;

UmgrStG 1991 §21 idF 1999/I/028;

UmgrStG 1991 Art3;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte Mag. Dr. Köller, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Tanzer, über die Beschwerde der V AG in W, vertreten durch die Proksch & Fritzsche Frank Fletzberger Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Nibelungengasse 11/4, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 12. September 2013, Zl. RV/0232-G/13, betreffend Körperschaftsteuer 2007, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

1 Mit Bescheid vom 15. März 2011 setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer der Beschwerdeführerin für das Jahr 2007 mit 1,997.335,93 EUR fest.

2 Die Beschwerdeführerin berief gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2007 und brachte in der Berufung u. a. vor, dass sie Kommanditistin der V GmbH & Co KG gewesen sei und ihre Kommanditbeteiligung mit Einbringungsvertrag vom 13. Dezember 2002 in die V GmbH eingebracht habe. Die Einbringung sei zum Einbringungsstichtag 30. September 2002 unter Anwendung von Art. III UmgrStG erfolgt. Rechtsfolge einer Einbringung nach Art. III UmgrStG sei gemäß § 21 UmgrStG unter anderem der Übergang der Verlustvorträge auf die übernehmende Gesellschaft. Das rechtmäßige Zustandekommen einer Einbringung nach Art. III UmgrStG setze allerdings voraus, dass alle Anwendungsvoraussetzungen des § 12 UmgrStG kumulativ erfüllt seien. Im Streitfall sei die Erstellung einer Bilanz der Mitunternehmerschaft zum Einbringungsstichtag gänzlich unterblieben. Die dem Einbringungsvertrag beigelegte "Einbringungsbilanz" stelle nicht wie gefordert das Einbringungsvermögen dar und der Nachweis des positiven

Verkehrswertes der eingebrachten Mitunternehmeranteile sei unterblieben. Die Einbringung könne somit nicht unter das UmgrStG fallen und die Rechtsfolge des § 21 UmgrStG trete nicht ein. Daher werde beantragt, die Verlustvorträge der Beschwerdeführerin um die Verluste aus der Beteiligung an der V GmbH & Co KG in den Jahren 2001 (21,598.150,48 EUR) und 2002 (5,530.812,50 EUR) zu erhöhen. 2 Die Beschwerdeführerin berief gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2007 und brachte in der Berufung u. a. vor, dass sie Kommanditistin der V GmbH & Co KG gewesen sei und ihre Kommanditbeteiligung mit Einbringungsvertrag vom 13. Dezember 2002 in die V GmbH eingebracht habe. Die Einbringung sei zum Einbringungsstichtag 30. September 2002 unter Anwendung von Artikel römisch drei, UmgrStG erfolgt. Rechtsfolge einer Einbringung nach Artikel römisch drei, UmgrStG sei gemäß Paragraph 21, UmgrStG unter anderem der Übergang der Verlustvorträge auf die übernehmende Gesellschaft. Das rechtmäßige Zustandekommen einer Einbringung nach Artikel römisch drei, UmgrStG setze allerdings voraus, dass alle Anwendungsvoraussetzungen des Paragraph 12, UmgrStG kumulativ erfüllt seien. Im Streitfall sei die Erstellung einer Bilanz der Mitunternehmerschaft zum Einbringungsstichtag gänzlich unterblieben. Die dem Einbringungsvertrag beigelegte "Einbringungsbilanz" stelle nicht wie gefordert das Einbringungsvermögen dar und der Nachweis des positiven Verkehrswertes der eingebrachten Mitunternehmeranteile sei unterblieben. Die Einbringung könne somit nicht unter das UmgrStG fallen und die Rechtsfolge des Paragraph 21, UmgrStG trete nicht ein. Daher werde beantragt, die Verlustvorträge der Beschwerdeführerin um die Verluste aus der Beteiligung an der V GmbH & Co KG in den Jahren 2001 (21,598.150,48 EUR) und 2002 (5,530.812,50 EUR) zu erhöhen.

3 Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung, soweit sie die beantragte Erhöhung des Verlustvortrages betraf, keine Folge. Begründend dazu führte sie aus, dass nach dem ausdrücklichen Wortlaut des § 21 Z 1 UmgrStG abzugsfähige Verluste des Einbringenden, die dem übertragenen Vermögen zugerechnet werden könnten und bis zum Einbringungsstichtag entstanden und nicht verrechnet worden seien, als abzugsfähige Verluste der übernehmenden Körperschaft gälten. Der von der Beschwerdeführerin bis zum Einbringungsstichtag (30. September 2002) nicht verbrauchte Verlust aus der Beteiligung an der V GmbH & Co KG des Jahres 2001 in Höhe von 21,598.150,48 EUR sei dem am 30. September 2002 in die V GmbH eingebrachten Mitunternehmeranteil zuzurechnen. Nach dem Wortlaut des § 21 UmgrStG gelte er daher ab dem Veranlagungsjahr 2003 nicht mehr als vortragsfähiger Verlust der einbringenden, sondern der übernehmenden Körperschaft. Dass 2002 keine Einbringung nach Art III UmgrStG stattgefunden habe, gehe aus den Verwaltungsakten nicht hervor und werde in der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2007 erstmals behauptet. Ob die Stichtagsbilanz der V GmbH & Co KG, wie von der Beschwerdeführerin behauptet, nicht erstellt oder nur nicht vorgelegt worden sei, könne von der belangten Behörde weder ermittelt noch beurteilt werden. Unbestritten sei, dass dem Einbringungsvertrag vom 13. Dezember 2002 eine Einbringungsbilanz zum 30. September 2002 beigelegt und damit dem Erfordernis des UmgrStG entsprochen worden sei. Durch die Nichtvorlage geeigneter Unterlagen verursachte Zweifel an der Richtigkeit dieser Bilanz führten nicht dazu, dass die Anwendbarkeit des UmgrStG auszuschließen sei. Das Nichtvorliegen eines Bewertungsgutachtens schließe die Anwendbarkeit des UmgrStG ebenfalls nicht aus, weil der Einbringende das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes nach § 12 Abs. 1 UmgrStG nur im Zweifel durch das Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen habe. Da die Beschwerdeführerin die - 3 Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung, soweit sie die beantragte Erhöhung des Verlustvortrages betraf, keine Folge. Begründend dazu führte sie aus, dass nach dem ausdrücklichen Wortlaut des Paragraph 21, Ziffer eins, UmgrStG abzugsfähige Verluste des Einbringenden, die dem übertragenen Vermögen zugerechnet werden könnten und bis zum Einbringungsstichtag entstanden und nicht verrechnet worden seien, als abzugsfähige Verluste der übernehmenden Körperschaft gälten. Der von der Beschwerdeführerin bis zum Einbringungsstichtag (30. September 2002) nicht verbrauchte Verlust aus der Beteiligung an der V GmbH & Co KG des Jahres 2001 in Höhe von 21,598.150,48 EUR sei dem am 30. September 2002 in die V GmbH eingebrachten Mitunternehmeranteil zuzurechnen. Nach dem Wortlaut des Paragraph 21, UmgrStG gelte er daher ab dem Veranlagungsjahr 2003 nicht mehr als vortragsfähiger Verlust der einbringenden, sondern der übernehmenden Körperschaft. Dass 2002 keine Einbringung nach Artikel römisch drei, UmgrStG stattgefunden habe, gehe aus den Verwaltungsakten nicht hervor und werde in der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2007 erstmals behauptet. Ob die Stichtagsbilanz der V GmbH & Co KG, wie von der Beschwerdeführerin behauptet, nicht erstellt oder nur nicht vorgelegt worden sei, könne von der belangten Behörde weder ermittelt noch beurteilt werden. Unbestritten sei, dass dem Einbringungsvertrag vom 13. Dezember 2002 eine Einbringungsbilanz zum 30. September 2002 beigelegt und damit dem Erfordernis des UmgrStG entsprochen worden sei. Durch die Nichtvorlage geeigneter Unterlagen verursachte Zweifel an der

Richtigkeit dieser Bilanz führten nicht dazu, dass die Anwendbarkeit des UmgrStG auszuschließen sei. Das Nichtvorliegen eines Bewertungsgutachtens schließe die Anwendbarkeit des UmgrStG ebenfalls nicht aus, weil der Einbringende das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes nach Paragraph 12, Absatz eins, UmgrStG nur im Zweifel durch das Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen habe. Da die Beschwerdeführerin die -

im Einbringungsvertrag gewollte - Anwendbarkeit des UmgrStG neun Jahre nach dem Einbringungsvorgang erstmals bestritten habe, hätte sie die für ihre Rechtsansicht sprechenden Unterlagen lückenlos vorzulegen gehabt. Dies umso mehr, als der strittige Verlustvortrag von einer anderen Gesellschaft desselben Firmengeflechtes bereits (teilweise) verbraucht worden sei. Eine Erhöhung der Verlustvorträge der Beschwerdeführerin um den Verlust aus der Beteiligung an der V GmbH & Co KG des Jahres 2002 (5,530.812,50 EUR) komme von vornherein nicht in Betracht, weil dieser Verlust in einem nach § 188 Abs. 1 BAO ergangenen das Feststellungsverfahren der V GmbH & Co KG für das Jahr 2002 betreffenden Bescheid der V GmbH zugewiesen worden sei. Dieser Feststellungsbescheid sei rechtskräftig und die belangte Behörde für die Entscheidung über einen diesbezüglichen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zuständig. im Einbringungsvertrag gewollte - Anwendbarkeit des UmgrStG neun Jahre nach dem Einbringungsvorgang erstmals bestritten habe, hätte sie die für ihre Rechtsansicht sprechenden Unterlagen lückenlos vorzulegen gehabt. Dies umso mehr, als der strittige Verlustvortrag von einer anderen Gesellschaft desselben Firmengeflechtes bereits (teilweise) verbraucht worden sei. Eine Erhöhung der Verlustvorträge der Beschwerdeführerin um den Verlust aus der Beteiligung an der V GmbH & Co KG des Jahres 2002 (5,530.812,50 EUR) komme von vornherein nicht in Betracht, weil dieser Verlust in einem nach Paragraph 188, Absatz eins, BAO ergangenen das Feststellungsverfahren der V GmbH & Co KG für das Jahr 2002 betreffenden Bescheid der V GmbH zugewiesen worden sei. Dieser Feststellungsbescheid sei rechtskräftig und die belangte Behörde für die Entscheidung über einen diesbezüglichen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zuständig.

4 Gegen diesen Bescheid richtet sich die gegenständliche Beschwerde, die der Verfassungsgerichtshof nach Ablehnung ihrer Behandlung mit Beschluss vom 21. November 2013, Zl. B 1285/2013-4, an den Verwaltungsgerichtshof abgetreten hat. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf rechtsrichtige Vorschreibung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2007, im Besonderen auf Anerkennung von Verlustvorträgen mangels Vorliegens der Voraussetzungen des Art. III UmgrStG, verletzt. 4 Gegen diesen Bescheid richtet sich die gegenständliche Beschwerde, die der Verfassungsgerichtshof nach Ablehnung ihrer Behandlung mit Beschluss vom 21. November 2013, Zl. B 1285/2013-4, an den Verwaltungsgerichtshof abgetreten hat. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf rechtsrichtige Vorschreibung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2007, im Besonderen auf Anerkennung von Verlustvorträgen mangels Vorliegens der Voraussetzungen des Artikel römisch drei, UmgrStG, verletzt.

5 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

6 Die im Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen des UmgrStG, BGBl. Nr. 699/1991 (§ 12 in der Fassung BGBl. Nr. 797/1996; § 21 in der Fassung BGBl. I Nr. 28/1999), lauten auszugsweise wie folgt: 6 Die im Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen des UmgrStG, Bundesgesetzblatt Nr. 699 aus 1991, (Paragraph 12, in der Fassung Bundesgesetzblatt Nr. 797 aus 1996,; Paragraph 21, in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 28 aus 1999,)), lauten auszugsweise wie folgt:

"Artikel III Einbringung" Artikel römisch drei Einbringung

§ 12. Anwendungsbereich Paragraph 12, Anwendungsbereich

1. (1) Absatz eins, Eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) 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. Eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt vor, wenn Vermögen (Absatz 2,) auf Grundlage eines Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) nach Maßgabe des Paragraph 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.
2. (2) Absatz 2, Zum Vermögen zählen nur (...)

2. 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 (...). 2. 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 (Paragraph 4, Absatz eins, des Einkommensteuergesetzes 1988) der Mitunternehmerschaft vorliegt, an der die Beteiligung besteht (...).

#### § 21. Verlustabzug

§ 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 und § 8

Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen anzuwenden Absatz 4, Ziffer 2, des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen anzuwenden:

1. Verluste des Einbringenden, die bis zum Einbringungsstichtag entstanden und bis zum Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungsstichtag fällt, nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen einer Buchwerteinbringung (§ 16 Abs. 1) ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie dem übertragenen Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, dass das übertragene Vermögen am Einbringungsstichtag tatsächlich vorhanden ist. § 4 Z 1 lit. c und d ist anzuwenden. Im Falle der Einbringung durch eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, gelten auch die Mitunternehmer als Einbringende. (...)" 1. Verluste des Einbringenden, die bis zum Einbringungsstichtag entstanden und bis zum Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungsstichtag fällt, nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen einer Buchwerteinbringung (Paragraph 16, Absatz eins,) ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie dem übertragenen Vermögen im Sinne des Paragraph 12, Absatz 2, zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, dass das übertragene Vermögen am Einbringungsstichtag tatsächlich vorhanden ist. Paragraph 4, Ziffer eins, Litera c, und d ist anzuwenden. Im Falle der Einbringung durch eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, gelten auch die Mitunternehmer als Einbringende. (...)"

7 Die Beschwerdeführerin bringt in ihrer über Auftrag des Verwaltungsgerichtshofes erstatteten Beschwerdeergänzung im Wesentlichen vor, die gegenständlichen Verlustvorträge der V GmbH & Co KG aus den Jahren 2001 und 2002 seien nicht gemäß § 21 UmgrStG auf die übernehmende Gesellschaft übergegangen, sondern bei der Beschwerdeführerin zu berücksichtigen, weil die Einbringung des Mitunternehmeranteils mangels Erfüllung der zwingenden Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG nicht nach dessen Bestimmungen stattgefunden habe. Es liege weder eine Bilanz der Mitunternehmerschaft noch eine steuerliche Einbringungsbilanz (bzw. eine Darstellung des einzubringenden Vermögens und des Einbringungskapitals) zum Einbringungsstichtag vor. Weiters habe das Einbringungsvermögen keinen positiven Verkehrswert aufgewiesen. Auch eine rechtzeitige vollständige Meldung der Einbringung an das Finanzamt sei nicht erfolgt. Die belangte Behörde habe zu diesen Umständen keine Feststellungen getroffen, obwohl sie die Beweislast hinsichtlich des Vorliegens der Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG treffe. Eine - zu Unrecht erfolgte - Berücksichtigung der streitgegenständlichen Verlustvorträge bei der übernehmenden Gesellschaft berühre das Abzugsrecht der Beschwerdeführerin nicht. Im Übrigen habe die Beschwerdeführerin einen Teil der hier in Rede stehenden Verlustvorträge bereits vor deren allfälligem Übergang im Jahr 2002 verbraucht. Der von der belangten Behörde festgestellte Sachverhalt sei mangels amtswegiger Ermittlungstätigkeit in wesentlichen Punkten ergänzungsbedürftig, nämlich insbesondere hinsichtlich des Vorliegens einer Stichtags- und einer Einbringungsbilanz, eines positiven Verkehrswertes des Einbringungsvermögens sowie einer rechtzeitigen und vollständigen Meldung der Einbringung an das Finanzamt. Die belangte Behörde habe zudem die Beschwerdeführerin in ihrem Recht auf Parteigehör verletzt, indem sie dieser keine Gelegenheit zur Stellungnahme zu ihrer (im Übrigen nicht ausreichend begründeten) Annahme des Vorliegens der Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG eingeräumt habe. 7 Die Beschwerdeführerin bringt in ihrer über Auftrag des Verwaltungsgerichtshofes erstatteten Beschwerdeergänzung im Wesentlichen vor, die gegenständlichen Verlustvorträge der V GmbH & Co KG aus den Jahren 2001 und 2002 seien nicht gemäß Paragraph 21, UmgrStG auf die übernehmende Gesellschaft übergegangen, sondern bei der Beschwerdeführerin zu berücksichtigen, weil die Einbringung des Mitunternehmeranteils mangels Erfüllung der zwingenden Anwendungsvoraussetzungen des Artikel römisch drei, UmgrStG nicht nach dessen Bestimmungen stattgefunden habe. Es liege weder eine Bilanz der

Mitunternehmerschaft noch eine steuerliche Einbringungsbilanz (bzw. eine Darstellung des einzubringenden Vermögens und des Einbringungskapitals) zum Einbringungstichtag vor. Weiters habe das Einbringungsvermögen keinen positiven Verkehrswert aufgewiesen. Auch eine rechtzeitige vollständige Meldung der Einbringung an das Finanzamt sei nicht erfolgt. Die belangte Behörde habe zu diesen Umständen keine Feststellungen getroffen, obwohl sie die Beweislast hinsichtlich des Vorliegens der Anwendungsvoraussetzungen des Artikel römisch drei, UmgrStG treffe. Eine - zu Unrecht erfolgte - Berücksichtigung der streitgegenständlichen Verlustvorträge bei der übernehmenden Gesellschaft berühre das Abzugsrecht der Beschwerdeführerin nicht. Im Übrigen habe die Beschwerdeführerin einen Teil der hier in Rede stehenden Verlustvorträge bereits vor deren allfälligem Übergang im Jahr 2002 verbraucht. Der von der belangten Behörde festgestellte Sachverhalt sei mangels amtswegiger Ermittlungstätigkeit in wesentlichen Punkten ergänzungsbedürftig, nämlich insbesondere hinsichtlich des Vorliegens einer Stichtags- und einer Einbringungsbilanz, eines positiven Verkehrswertes des Einbringungsvermögens sowie einer rechtzeitigen und vollständigen Meldung der Einbringung an das Finanzamt. Die belangte Behörde habe zudem die Beschwerdeführerin in ihrem Recht auf Parteigenhör verletzt, indem sie dieser keine Gelegenheit zur Stellungnahme zu ihrer (im Übrigen nicht ausreichend begründeten) Annahme des Vorliegens der Anwendungsvoraussetzungen des Artikel römisch drei, UmgrStG eingeräumt habe.

8 Vorweg wird angemerkt, dass eine Erhöhung der Verlustvorträge der Beschwerdeführerin um den Verlust aus der Beteiligung an der V GmbH & Co KG des Jahres 2002 - wie im angefochtenen Bescheid zutreffend dargelegt - von vornherein nicht in Betracht kommt, weil dieser Verlust in einem nach § 188 Abs. 1 BAO ergangenen, rechtskräftigen Feststellungsbescheid der V GmbH zugewiesen worden ist. Gegenteiliges ergibt sich auch aus dem Körperschaftsteuerbescheid der Beschwerdeführerin für das Jahr 2002 nicht. 8 Vorweg wird angemerkt, dass eine Erhöhung der Verlustvorträge der Beschwerdeführerin um den Verlust aus der Beteiligung an der V GmbH & Co KG des Jahres 2002 - wie im angefochtenen Bescheid zutreffend dargelegt - von vornherein nicht in Betracht kommt, weil dieser Verlust in einem nach Paragraph 188, Absatz eins, BAO ergangenen, rechtskräftigen Feststellungsbescheid der V GmbH zugewiesen worden ist. Gegenteiliges ergibt sich auch aus dem Körperschaftsteuerbescheid der Beschwerdeführerin für das Jahr 2002 nicht.

9 Im Übrigen kommt dem Beschwerdevorbringen Berechtigung zu:

10 Das Vorliegen einer Stichtagsbilanz stellt nach § 12 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 Z 2 UmgrStG eine Voraussetzung für die Anwendung des Art. III UmgrStG und somit auch für den Übergang der Verlustvorträge gemäß § 21 UmgrStG dar. 10 Das Vorliegen einer Stichtagsbilanz stellt nach Paragraph 12, Absatz eins, in Verbindung mit Absatz 2, Ziffer 2, UmgrStG eine Voraussetzung für die Anwendung des Artikel römisch drei, UmgrStG und somit auch für den Übergang der Verlustvorträge gemäß Paragraph 21, UmgrStG dar.

11 Es trifft zu, dass ein Steuerpflichtiger, der in einer Situation wie der hier vorliegenden nachträglich behauptet, eine Einbringung habe die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen des Art. III UmgrStG nicht erfüllt, dafür beweispflichtig ist. Andererseits hat sich die Behörde aber mit dem Vorbringen, welches der Steuerpflichtige in diesem Zusammenhang zum Nachweis seines Standpunktes vorbringt, auseinanderzusetzen. Die Beschwerdeführerin hat im Berufungsverfahren eingewendet, die Erstellung einer Stichtagsbilanz der V GmbH & Co KG sei unterblieben und auch die erforderliche Einbringungsbilanz sei nicht erstellt worden. 11 Es trifft zu, dass ein Steuerpflichtiger, der in einer Situation wie der hier vorliegenden nachträglich behauptet, eine Einbringung habe die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen des Artikel römisch drei, UmgrStG nicht erfüllt, dafür beweispflichtig ist. Andererseits hat sich die Behörde aber mit dem Vorbringen, welches der Steuerpflichtige in diesem Zusammenhang zum Nachweis seines Standpunktes vorbringt, auseinanderzusetzen. Die Beschwerdeführerin hat im Berufungsverfahren eingewendet, die Erstellung einer Stichtagsbilanz der V GmbH & Co KG sei unterblieben und auch die erforderliche Einbringungsbilanz sei nicht erstellt worden.

12 Zur Frage des Fehlens einer Einbringungsbilanz verweist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid darauf, dass der Gutachter in dem von der Beschwerdeführerin vorgelegten Gutachten betreffend die Erfüllung der Voraussetzungen des Art. III UmgrStG schreibe, es sei weder der geforderte Inhalt noch die Form einer Einbringungsbilanz vorhanden und die Höhe der Einlage rechnerisch nicht nachvollziehbar. Die belangte Behörde führt hierzu sodann lediglich aus, dass Zweifel an der Richtigkeit der Bilanz bzw. einzelner Bilanzansätze der Anwendbarkeit des UmgrStG nicht entgegenstünden. Diese Aussage der belangten Behörde stellt eine rechtliche Erwägung, aber keine Sachverhaltsfeststellung dar. Damit hat es die belangte Behörde unterlassen, eine Feststellung darüber zu treffen, ob

sie das Vorliegen oder das Fehlen einer Einbringungsbilanz für erwiesen hält. 12 Zur Frage des Fehlens einer Einbringungsbilanz verweist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid darauf, dass der Gutachter in dem von der Beschwerdeführerin vorgelegten Gutachten betreffend die Erfüllung der Voraussetzungen des Artikel römisch drei, UmgrStG schreibe, es sei weder der geforderte Inhalt noch die Form einer Einbringungsbilanz vorhanden und die Höhe der Einlage rechnerisch nicht nachvollziehbar. Die belangte Behörde führt hierzu sodann lediglich aus, dass Zweifel an der Richtigkeit der Bilanz bzw. einzelner Bilanzansätze der Anwendbarkeit des UmgrStG nicht entgegenstünden. Diese Aussage der belangten Behörde stellt eine rechtliche Erwägung, aber keine Sachverhaltsfeststellung dar. Damit hat es die belangte Behörde unterlassen, eine Feststellung darüber zu treffen, ob sie das Vorliegen oder das Fehlen einer Einbringungsbilanz für erwiesen hält.

13 In diesem Zusammenhang verweist der Verwaltungsgerichtshof auf folgenden Umstand: Aus dem Einbringungsvertrag (Notariatsakt) ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin ihren KG-Anteil ungeschmälert und ohne Veränderungen um Einlagen oder Entnahmen im Sinne des § 16 UmgrStG in die V GmbH eingebracht hat. Es liegt auch kein Sonderbetriebsvermögen vor. Solcherart besteht die Einbringungsbilanz lediglich aus der Position des Buchwerts der KG-Beteiligung, somit aus dem Kapitalstand der Beschwerdeführerin bei der KG zum Einbringungsstichtag (vgl. Petrag, in Fraberger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Mayr (Hrsg.), Handbuch der Sonderbilanzen II, 148). Zudem hat der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 29. Jänner 2015, 2011/15/0169, darauf verwiesen, dass fehlerhafte Bilanzansätze jederzeit zu berichtigen sind. 13 In diesem Zusammenhang verweist der Verwaltungsgerichtshof auf folgenden Umstand: Aus dem Einbringungsvertrag (Notariatsakt) ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin ihren KG-Anteil ungeschmälert und ohne Veränderungen um Einlagen oder Entnahmen im Sinne des Paragraph 16, UmgrStG in die V GmbH eingebracht hat. Es liegt auch kein Sonderbetriebsvermögen vor. Solcherart besteht die Einbringungsbilanz lediglich aus der Position des Buchwerts der KG-Beteiligung, somit aus dem Kapitalstand der Beschwerdeführerin bei der KG zum Einbringungsstichtag vergleiche , Petrag, in Fraberger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Mayr (Hrsg.), Handbuch der Sonderbilanzen römisch zwei, 148). Zudem hat der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 29. Jänner 2015, 2011/15/0169, darauf verwiesen, dass fehlerhafte Bilanzansätze jederzeit zu berichtigen sind.

14 Nach § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG müssen die Mitunternehmeranteile zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz der Mitunternehmerschaft vorliegt. Zweck der Regelung ist es, den Buchwert der einzubringenden Mitunternehmeranteile, wie er sodann in der Einbringungsbilanz im Sinne des § 15 UmgrStG darzustellen ist, ableiten zu können. Dem Zweck der Bestimmung entsprechend ist dem Erfordernis des § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG mit einer Aufstellung entsprochen, aus welcher sich der Stand des Kapitals des betreffenden KG-Gesellschafters (hier der Beschwerdeführerin) zum Einbringungsstichtag ersehen lässt. Ist eine Einbringungsbilanz erstellt worden, muss grundsätzlich eine solche Aufstellung vorgelegen sein, weil eben daraus der Buchwert der eingebrachten Beteiligung abgeleitet wird (vgl. zur Bedeutung der Stichtagsbilanz bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen VwGH vom 26. Februar 2015, Ro 2014/15/0041). 14 Nach Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer 2, UmgrStG müssen die Mitunternehmeranteile zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz der Mitunternehmerschaft vorliegt. Zweck der Regelung ist es, den Buchwert der einzubringenden Mitunternehmeranteile, wie er sodann in der Einbringungsbilanz im Sinne des Paragraph 15, UmgrStG darzustellen ist, ableiten zu können. Dem Zweck der Bestimmung entsprechend ist dem Erfordernis des Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer 2, UmgrStG mit einer Aufstellung entsprochen, aus welcher sich der Stand des Kapitals des betreffenden KG-Gesellschafters (hier der Beschwerdeführerin) zum Einbringungsstichtag ersehen lässt. Ist eine Einbringungsbilanz erstellt worden, muss grundsätzlich eine solche Aufstellung vorgelegen sein, weil eben daraus der Buchwert der eingebrachten Beteiligung abgeleitet wird vergleiche , zur Bedeutung der Stichtagsbilanz bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen VwGH vom 26. Februar 2015, Ro 2014/15/0041).

15 Die belangte Behörde wird im fortgesetzten Verfahren festzustellen haben, ob von der Beschwerdeführerin der Nachweis dafür erbracht worden ist, dass die oben genannten Aufstellungen nicht erstellt worden sind. Das Fehlen solcher Feststellungen belastet den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

16 Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben. 16 Der angefochtene Bescheid war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, VwGG aufzuheben.

17 Von der Durchführung der in der Beschwerdeergänzung beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39

Abs. 2 Z 3 VwGG abgesehen werden. 17 Von der Durchführung der in der Beschwerdeergänzung beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 3, VwGG abgesehen werden.

18 Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455/2008. 18 Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

19 Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 8 des Verwaltungsgerichtsbarkeits-Übergangsgesetzes, BGBl. I Nr. 33/2013, in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung weiterhin anzuwenden. 19 Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 8, des Verwaltungsgerichtsbarkeits-Übergangsgesetzes, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 33 aus 2013,, in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung weiterhin anzuwenden.

Wien, am 21. April 2016

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2016:2013150289.X00

**Im RIS seit**

08.06.2016

**Zuletzt aktualisiert am**

24.06.2016

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)