

TE Vwgh Erkenntnis 2014/10/2 2012/15/0213

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 02.10.2014

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/08 Sonstiges Steuerrecht;

Norm

EStG 1988 §11a;

EStG 1988 §4 Abs2;

UmgrStG 1991 §13 Abs1;

UmgrStG 1991 §16 Abs5 Z2;

1. EStG 1988 § 11a gültig von 30.12.2014 bis 14.02.2022 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 10/2022
2. EStG 1988 § 11a gültig von 24.05.2007 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
3. EStG 1988 § 11a gültig von 27.01.2007 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2007
4. EStG 1988 § 11a gültig von 27.06.2006 bis 26.01.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2006
5. EStG 1988 § 11a gültig von 31.12.2004 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
6. EStG 1988 § 11a gültig von 20.12.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
7. EStG 1988 § 11a gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
1. EStG 1988 § 4 heute
2. EStG 1988 § 4 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2026 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
4. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
5. EStG 1988 § 4 gültig von 19.03.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 7/2025
6. EStG 1988 § 4 gültig von 10.10.2024 bis 18.03.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
7. EStG 1988 § 4 gültig von 23.12.2023 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
8. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
9. EStG 1988 § 4 gültig von 22.07.2023 bis 31.08.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
10. EStG 1988 § 4 gültig von 28.10.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022
11. EStG 1988 § 4 gültig von 20.07.2022 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
12. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
13. EStG 1988 § 4 gültig von 30.10.2019 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
14. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
15. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
16. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
17. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

18. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
19. EStG 1988 § 4 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
20. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
21. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
22. EStG 1988 § 4 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
23. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
24. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
25. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
26. EStG 1988 § 4 gültig von 18.06.2009 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
27. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
28. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2008 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
29. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
30. EStG 1988 § 4 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
31. EStG 1988 § 4 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
32. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
33. EStG 1988 § 4 gültig von 20.08.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
34. EStG 1988 § 4 gültig von 16.02.2005 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
35. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
36. EStG 1988 § 4 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
37. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2003
38. EStG 1988 § 4 gültig von 20.12.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
39. EStG 1988 § 4 gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
40. EStG 1988 § 4 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
41. EStG 1988 § 4 gültig von 14.08.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
42. EStG 1988 § 4 gültig von 27.04.2002 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2002
43. EStG 1988 § 4 gültig von 06.01.2001 bis 26.04.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
44. EStG 1988 § 4 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
45. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
46. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
47. EStG 1988 § 4 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
48. EStG 1988 § 4 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
49. EStG 1988 § 4 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
50. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
51. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.1990 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
52. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.1989 bis 30.06.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
53. EStG 1988 § 4 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Lorenz, über die Beschwerde des G G in G, vertreten durch die Corti & Partner GmbH, Wirtschaftsprüfer, Steuer- u. Unternehmensberater in 8010 Graz, Andreas Hofer Platz 17, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenats, Außenstelle Graz, vom 1. Oktober 2012, Zl. RV/0722- G/11, betreffend Einkommensteuer 2009, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit Einbringungsvertrag vom 21. Juni 2010 brachte der Beschwerdeführer sein Einzelunternehmen rückwirkend zum Stichtag 30. September 2009 gemäß Art. III UmgrStG in die A GmbH ein. In der Einbringungsbilanz zum

30. September 2009 wurden bare Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG in Höhe von 46.174,72 Euro und "unbare Entnahmen" gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG von 174.471,43 Euro als Verbindlichkeiten eingestellt. Mit Einbringungsvertrag vom 21. Juni 2010 brachte der Beschwerdeführer sein Einzelunternehmen rückwirkend zum Stichtag 30. September 2009 gemäß Artikel römisch drei, UmgrStG in die A GmbH ein. In der Einbringungsbilanz zum 30. September 2009 wurden bare Entnahmen gemäß Paragraph 16, Absatz 5, Ziffer eins, UmgrStG in Höhe von 46.174,72 Euro und "unbare Entnahmen" gemäß Paragraph 16, Absatz 5, Ziffer 2, UmgrStG von 174.471,43 Euro als Verbindlichkeiten eingestellt.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 beantragte der Beschwerdeführer, den Betrag von 39.338,72 Euro begünstigt nach § 11a EStG 1988 zu besteuern. In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 beantragte der Beschwerdeführer, den Betrag von 39.338,72 Euro begünstigt nach Paragraph 11 a, EStG 1988 zu besteuern.

Im Bericht vom 21. Dezember 2010 gemäß § 150 BAO über das Ergebnis einer beim Beschwerdeführer stattgefundenen Außenprüfung wurde dazu nachstehende Feststellung getroffen: Im Bericht vom 21. Dezember 2010 gemäß Paragraph 150, BAO über das Ergebnis einer beim Beschwerdeführer stattgefundenen Außenprüfung wurde dazu nachstehende Feststellung getroffen:

"Gemäß § 11a Abs. 3 EStG ist eine Nachversteuerung der in den Vorjahren begünstigt besteuerten Gewinne vorzunehmen, wenn in einem der folgenden Wirtschaftsjahre das Eigenkapital absinkt. Aus diesem Grund kommt es im WJ 2009 (Einbringung) zur Nachversteuerung der begünstigten Gewinne der Jahre 2006 (EUR 21.165,54) sowie 2008 (EUR 44.161,91). Die Regelung des § 124b Z 154 EStG über die begünstigte vorgezogene Nachversteuerung im Jahre 2009 wird in Anspruch genommen. Für das WJ 09 ist eine Inanspruchnahme der Begünstigung des § 11a EStG somit nicht möglich." "Gemäß Paragraph 11 a, Absatz 3, EStG ist eine Nachversteuerung der in den Vorjahren begünstigt besteuerten Gewinne vorzunehmen, wenn in einem der folgenden Wirtschaftsjahre das Eigenkapital absinkt. Aus diesem Grund kommt es im WJ 2009 (Einbringung) zur Nachversteuerung der begünstigten Gewinne der Jahre 2006 (EUR 21.165,54) sowie 2008 (EUR 44.161,91). Die Regelung des Paragraph 124 b, Ziffer 154, EStG über die begünstigte vorgezogene Nachversteuerung im Jahre 2009 wird in Anspruch genommen. Für das WJ 09 ist eine Inanspruchnahme der Begünstigung des Paragraph 11 a, EStG somit nicht möglich."

In dem für das Streitjahr erlassenen Einkommensteuerbescheid folgte das Finanzamt dieser Auffassung.

In der Folge wandte sich der Beschwerdeführer gegen die Nichtgewährung der begünstigten Besteuerung des Gewinnes 2009 und gegen die Nachversteuerung der begünstigt besteuerten Gewinne der Jahre 2006 und 2008 mit dem Rechtsmittel der Berufung und beantragte die "Streichung der Bilanzposition unbare Entnahme" im Wege einer Bilanzänderung. Begründend führte er aus, er habe sein protokolliertes Einzelunternehmen zum 30. September 2009 in die, gleichzeitig mit der Einbringung neu gegründete, A GmbH eingebracht. An dieser GmbH sei er zu 100 % beteiligt. Die Vermögensübertragung sei auf Grund der Einbringungsbilanz zum 30. September 2009 erfolgt. Auf das gesamte Stammkapital in Höhe von 35.000 Euro sei das seit mehr als fünf Jahren betriebene Einzelunternehmen als Sacheinlage nach den Bestimmungen des Einbringungsvertrages iSd Art. III UmgrStG eingebracht worden. Die Eröffnungsbilanz des protokollierten Einzelunternehmens habe per 1. Jänner 2009 ein Eigenkapital in Höhe von 177.367,39 Euro aufgewiesen. Die Schlussbilanz habe ein Eigenkapital in Höhe von 255.646,15 Euro gezeigt. Im Zuge der Einbringung in die GmbH sei im Rückwirkungszeitraum eine bare Entnahme nach § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG in Höhe von 46.174,72 Euro getätigt worden. Diese sowie eine unbare Entnahme, welche tatsächlich nicht entnommen worden sei, seien nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG als Passivpost in der Einbringungsbilanz ausgewiesen worden. In der Folge wandte sich der Beschwerdeführer gegen die Nichtgewährung der begünstigten Besteuerung des Gewinnes 2009 und gegen die Nachversteuerung der begünstigt besteuerten Gewinne der Jahre 2006 und 2008 mit dem Rechtsmittel der Berufung und beantragte die "Streichung der Bilanzposition unbare Entnahme" im Wege einer Bilanzänderung. Begründend führte er aus, er habe sein protokolliertes Einzelunternehmen zum 30. September 2009 in die, gleichzeitig mit der Einbringung neu gegründete, A GmbH eingebracht. An dieser GmbH sei er zu 100 % beteiligt. Die Vermögensübertragung sei auf Grund der Einbringungsbilanz zum 30. September 2009 erfolgt. Auf das gesamte Stammkapital in Höhe von 35.000 Euro sei das seit mehr als fünf Jahren betriebene Einzelunternehmen als Sacheinlage nach den Bestimmungen des Einbringungsvertrages iSd Artikel römisch drei, UmgrStG eingebracht worden. Die Eröffnungsbilanz des protokollierten Einzelunternehmens habe per 1. Jänner 2009 ein Eigenkapital in Höhe von 177.367,39 Euro aufgewiesen. Die Schlussbilanz habe ein Eigenkapital in Höhe von 255.646,15 Euro gezeigt. Im Zuge

der Einbringung in die GmbH sei im Rückwirkungszeitraum eine bare Entnahme nach Paragraph 16, Absatz 5, Ziffer eins, UmgrStG in Höhe von 46.174,72 Euro getätigt worden. Diese sowie eine unbare Entnahme, welche tatsächlich nicht entnommen worden sei, seien nach Paragraph 16, Absatz 5, Ziffer 2, UmgrStG als Passivpost in der Einbringungsbilanz ausgewiesen worden.

Nach Einreichung der Einbringungsbilanz sei die faktische sowie wirtschaftliche Unmöglichkeit der ausgewiesenen unbaren Entnahme zu Tage getreten. Das Einstellen der unbaren Entnahme nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG in Höhe von 174.471,43 Euro in die Einbringungsbilanz habe buchhalterisch einen Abfall der Eigenkapitalquote von 23 % auf lediglich 3,6 % bewirkt. Aufgrund dessen sowie der damit verbundenen eklatanten Verschlechterung der Rating Position habe die Bank einer Übertragung der gegenüber dem Einzelunternehmen bestehenden Kreditverbindlichkeit auf die A GmbH ausdrücklich nicht zugestimmt. Unter den dargestellten Umständen sei die Möglichkeit einer Fremdfinanzierung nahezu ausgeschlossen und daher ohne notwendige Erhöhung der Eigenkapitalquote eine konkrete Gefährdung des Fortbestandes der A GmbH gegenwärtig gewesen, was bereits das bilanzielle Einstellen der unbaren Entnahme unmöglich gemacht habe. Nach Einreichung der Einbringungsbilanz sei die faktische sowie wirtschaftliche Unmöglichkeit der ausgewiesenen unbaren Entnahme zu Tage getreten. Das Einstellen der unbaren Entnahme nach Paragraph 16, Absatz 5, Ziffer 2, UmgrStG in Höhe von 174.471,43 Euro in die Einbringungsbilanz habe buchhalterisch einen Abfall der Eigenkapitalquote von 23 % auf lediglich 3,6 % bewirkt. Aufgrund dessen sowie der damit verbundenen eklatanten Verschlechterung der Rating Position habe die Bank einer Übertragung der gegenüber dem Einzelunternehmen bestehenden Kreditverbindlichkeit auf die A GmbH ausdrücklich nicht zugestimmt. Unter den dargestellten Umständen sei die Möglichkeit einer Fremdfinanzierung nahezu ausgeschlossen und daher ohne notwendige Erhöhung der Eigenkapitalquote eine konkrete Gefährdung des Fortbestandes der A GmbH gegenwärtig gewesen, was bereits das bilanzielle Einstellen der unbaren Entnahme unmöglich gemacht habe.

Bereits im Zuge der nach § 147 Abs 1 BAO durchgeführten Außenprüfung sei daher die wirtschaftliche Notwendigkeit der Vornahme einer Änderung der Einbringungsbilanz gegenüber der Finanzverwaltung thematisiert worden. Aufgrund der Notwendigkeit der bilanziellen Berücksichtigung des Ergebnisses der Außenprüfung sowie der Notwendigkeit der Streichung der Bilanzposition der unbaren Entnahme aufgrund wirtschaftlicher und faktischer Unmöglichkeit werde das Begehren wiederholt, der nachträglichen Änderung der Einbringungsbilanz zuzustimmen. Bereits im Zuge der nach Paragraph 147, Absatz eins, BAO durchgeführten Außenprüfung sei daher die wirtschaftliche Notwendigkeit der Vornahme einer Änderung der Einbringungsbilanz gegenüber der Finanzverwaltung thematisiert worden. Aufgrund der Notwendigkeit der bilanziellen Berücksichtigung des Ergebnisses der Außenprüfung sowie der Notwendigkeit der Streichung der Bilanzposition der unbaren Entnahme aufgrund wirtschaftlicher und faktischer Unmöglichkeit werde das Begehren wiederholt, der nachträglichen Änderung der Einbringungsbilanz zuzustimmen.

Da aufgrund der eingestellten baren Entnahme nach § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG in Höhe von 46.174,72 Euro kein Eigenkapitalabfall bewirkt werde, sei nach Bilanzänderung keine Nachversteuerung gemäß § 11a EStG vorzunehmen. Die Inanspruchnahme der begünstigten Besteuerung nach § 11a EStG für das Wirtschaftsjahr 2009 könne zugelassen werden. Da aufgrund der eingestellten baren Entnahme nach Paragraph 16, Absatz 5, Ziffer eins, UmgrStG in Höhe von 46.174,72 Euro kein Eigenkapitalabfall bewirkt werde, sei nach Bilanzänderung keine Nachversteuerung gemäß Paragraph 11 a, EStG vorzunehmen. Die Inanspruchnahme der begünstigten Besteuerung nach Paragraph 11 a, EStG für das Wirtschaftsjahr 2009 könne zugelassen werden.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung insoweit teilweise Folge, als sie von einer Nachversteuerung des begünstigt besteuerten Gewinns des Jahres 2006 absah, weil dieser gemäß § 11a Abs. 3 EStG 1988 im Jahre 2007 zu erfassen gewesen wäre. Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung insoweit teilweise Folge, als sie von einer Nachversteuerung des begünstigt besteuerten Gewinns des Jahres 2006 absah, weil dieser gemäß Paragraph 11 a, Absatz 3, EStG 1988 im Jahre 2007 zu erfassen gewesen wäre.

Hinsichtlich der Nachversteuerung des begünstigt besteuerten Gewinns des Jahres 2008 und der Versagung der begünstigten Besteuerung des Gewinns des Jahres 2009 dagegen bekräftigte die belangte Behörde die erstinstanzliche Entscheidung. Das Absinken des Eigenkapitals aufgrund der vorgenommenen unbaren Entnahmen mit Rückwirkung auf den Einbringungsstichtag bewirke eine Nachversteuerung der Rücklagen des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs und stehe einer Neubildung mangels Vorliegen der Voraussetzungen entgegen.

Die vom Beschwerdeführer begehrte Bilanzänderung sei nicht zulässig. Die mit dem Einbringungsvertrag vom 18. Juni 2010 vorgelegte Einbringungsbilanz zum 30. September 2009 spiegle die Vereinbarungen des Einbringungsvertrages wider. Eine zusätzliche Minderung des Einbringungsvermögens sei gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG durch Ansatz einer Verbindlichkeit in der Einbringungsbilanz zulässig. Da dieser keine tatsächliche Entnahme zugrunde liege, entspreche dies der Begründung einer Verbindlichkeit der übernehmenden Körperschaft gegenüber dem Einbringenden. Die Passivpost sei aufzulösen, wenn die Entnahme tatsächlich durchgeführt werde. Die vom Beschwerdeführer begehrte Bilanzänderung sei nicht zulässig. Die mit dem Einbringungsvertrag vom 18. Juni 2010 vorgelegte Einbringungsbilanz zum 30. September 2009 spiegle die Vereinbarungen des Einbringungsvertrages wider. Eine zusätzliche Minderung des Einbringungsvermögens sei gemäß Paragraph 16, Absatz 5, Ziffer 2, UmgrStG durch Ansatz einer Verbindlichkeit in der Einbringungsbilanz zulässig. Da dieser keine tatsächliche Entnahme zugrunde liege, entspreche dies der Begründung einer Verbindlichkeit der übernehmenden Körperschaft gegenüber dem Einbringenden. Die Passivpost sei aufzulösen, wenn die Entnahme tatsächlich durchgeführt werde.

Ein späterer Forderungsverzicht durch den Einbringenden sei dagegen nach dem allgemeinen Steuerrecht zu beurteilen und führe, soweit dieser nicht innerhalb eines Sanierungstatbestandes anfalle, zu einer Einlage. Der Beschwerdeführer habe das ihm durch § 16 Abs. 5 eingeräumte Wahlrecht einer auf den Einbringungsstichtag rückbezogenen Veränderung des Einbringungsvermögens durch den Ansatz einer Passivpost in der dem Einbringungsvertrag angeschlossenen Einbringungsbilanz ausgeübt. Das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes sei von ihm in der Einbringungsbilanz ausdrücklich bestätigt worden. Der von ihm in einem der Folgejahre ausgeübte Forderungsverzicht stelle einen gesellschaftsrechtlich veranlassten Vorgang dar und sei als Einlage zu berücksichtigen. Ein späterer Forderungsverzicht durch den Einbringenden sei dagegen nach dem allgemeinen Steuerrecht zu beurteilen und führe, soweit dieser nicht innerhalb eines Sanierungstatbestandes anfalle, zu einer Einlage. Der Beschwerdeführer habe das ihm durch Paragraph 16, Absatz 5, eingeräumte Wahlrecht einer auf den Einbringungsstichtag rückbezogenen Veränderung des Einbringungsvermögens durch den Ansatz einer Passivpost in der dem Einbringungsvertrag angeschlossenen Einbringungsbilanz ausgeübt. Das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes sei von ihm in der Einbringungsbilanz ausdrücklich bestätigt worden. Der von ihm in einem der Folgejahre ausgeübte Forderungsverzicht stelle einen gesellschaftsrechtlich veranlassten Vorgang dar und sei als Einlage zu berücksichtigen.

Dagegen wendet sich die vorliegende Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG kann u.a. bei der Einbringung von Betrieben in Körperschaften das mit den in § 14 Abs. 1 UmgrStG genannten Werten auf den Einbringungsstichtag anzusetzende einzubringende Vermögen des Einbringenden dahingehend verändert werden, dass eine Passivpost für vorbehaltene Entnahmen gebildet wird. § 16 Abs. 5 letzter Satz UmgrStG i.d.F. BGBl. I Nr. 24/2007 lautet: "Der sich ergebende Betrag gilt mit Ablauf des Einbringungsstichtages als entnommen." Gemäß § 14 Abs. 1 UmgrStG endet für das einzubringende Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit diesem Einbringungsstichtag. Dabei ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Gemäß § 14 Abs. 2 UmgrStG sind die Einkünfte des Einbringenden hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre. Gemäß Paragraph 16, Absatz 5, UmgrStG kann u.a. bei der Einbringung von Betrieben in Körperschaften das mit den in Paragraph 14, Absatz eins, UmgrStG genannten Werten auf den Einbringungsstichtag anzusetzende einzubringende Vermögen des Einbringenden dahingehend verändert werden, dass eine Passivpost für vorbehaltene Entnahmen gebildet wird. Paragraph 16, Absatz 5, letzter Satz UmgrStG in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 24 aus 2007, lautet: "Der sich ergebende Betrag gilt mit Ablauf des Einbringungsstichtages als entnommen." Gemäß Paragraph 14, Absatz eins, UmgrStG endet für das einzubringende Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit diesem Einbringungsstichtag. Dabei ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Gemäß Paragraph 14, Absatz 2, UmgrStG sind die Einkünfte des Einbringenden hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mit dem hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2011, 2011/15/0029, ausgeführt hat,

stellt § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG eine Eigenkapitalentziehungsmöglichkeit besonderer Art dar. Bereits das Einstellen der Passivpost nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG bewirkt gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 letzter Satz UmgrStG die Entnahme und damit auch ein für § 11a EStG 1988 schädliches Absinken des Eigenkapitals. Unbare Entnahmen iSd § 16 Abs. 5 UmgrStG sind dem Einbringenden als Entnahmen zuzurechnen und mindern das Ausmaß des nach § 11a EStG 1988 zu steuernden Gewinnes. Es entspricht somit dem Gesetz, dass die belangte Behörde die in der Einbringungsbilanz ausgewiesenen unbaren Entnahmen bei der Prüfung der Anwendungsvoraussetzungen des § 11a EStG 1988 berücksichtigt hat. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mit dem hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2011, 2011/15/0029, ausgeführt hat, stellt Paragraph 16, Absatz 5, Ziffer 2, UmgrStG eine Eigenkapitalentziehungsmöglichkeit besonderer Art dar. Bereits das Einstellen der Passivpost nach Paragraph 16, Absatz 5, Ziffer 2, UmgrStG bewirkt gemäß Paragraph 16, Absatz 5, Ziffer 2, letzter Satz UmgrStG die Entnahme und damit auch ein für Paragraph 11 a, EStG 1988 schädliches Absinken des Eigenkapitals. Unbare Entnahmen iSd Paragraph 16, Absatz 5, UmgrStG sind dem Einbringenden als Entnahmen zuzurechnen und mindern das Ausmaß des nach Paragraph 11 a, EStG 1988 zu steuernden Gewinnes. Es entspricht somit dem Gesetz, dass die belangte Behörde die in der Einbringungsbilanz ausgewiesenen unbaren Entnahmen bei der Prüfung der Anwendungsvoraussetzungen des Paragraph 11 a, EStG 1988 berücksichtigt hat.

Der Beschwerdeführer vermeint jedoch, dass aufgrund einer von ihm beantragten Bilanzänderung die ursprünglichen unbaren Entnahmen auszublenden seien. Die Bilanzänderung sei zulässig, weil nach Abschluss und Eintragung des Einbringungsvertrages die "wirtschaftliche und faktische Unmöglichkeit des Einstellens der vorbehaltenen Entnahme" infolge von Finanzierungsschwierigkeiten zu Tage getreten sei. Um den Fortbestand der neu gegründeten GmbH mangels möglicher Fremdfinanzierung nicht zu gefährden, sei in Folge der Einbringungsvertrag in dem Punkt unbare Entnahme geändert und die Einbringungsbilanz dementsprechend korrigiert worden, um eine Kreditübernahme durch die Hausbank zu erreichen. Mit 8. September 2011 sei auch die Meldung der Einbringungsbilanzänderung unter Beilage des betreffenden Gesellschafterbeschlusses an das zuständige Firmenbuchgericht mit dem Antrag auf Richtigstellung der in der Urkundensammlung aufscheinenden Einbringungsbilanz zum 30. September 2009 erfolgt. Diese Umstände würden gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 eine Bilanzänderung ex tunc rechtfertigen, was auch zu einer neuen Eigenkapitalberechnung nach § 11a EStG 1988 führe. Der Beschwerdeführer vermeint jedoch, dass aufgrund einer von ihm beantragten Bilanzänderung die ursprünglichen unbaren Entnahmen auszublenden seien. Die Bilanzänderung sei zulässig, weil nach Abschluss und Eintragung des Einbringungsvertrages die "wirtschaftliche und faktische Unmöglichkeit des Einstellens der vorbehaltenen Entnahme" infolge von Finanzierungsschwierigkeiten zu Tage getreten sei. Um den Fortbestand der neu gegründeten GmbH mangels möglicher Fremdfinanzierung nicht zu gefährden, sei in Folge der Einbringungsvertrag in dem Punkt unbare Entnahme geändert und die Einbringungsbilanz dementsprechend korrigiert worden, um eine Kreditübernahme durch die Hausbank zu erreichen. Mit 8. September 2011 sei auch die Meldung der Einbringungsbilanzänderung unter Beilage des betreffenden Gesellschafterbeschlusses an das zuständige Firmenbuchgericht mit dem Antrag auf Richtigstellung der in der Urkundensammlung aufscheinenden Einbringungsbilanz zum 30. September 2009 erfolgt. Diese Umstände würden gemäß Paragraph 4, Absatz 2, EStG 1988 eine Bilanzänderung ex tunc rechtfertigen, was auch zu einer neuen Eigenkapitalberechnung nach Paragraph 11 a, EStG 1988 führe.

Damit verkennt der Beschwerdeführer die Rechtslage.

Unter einer Bilanzänderung im Sinne des § 4 Abs. 2 EStG 1988 (idF vor dem AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, siehe zum Inkrafttreten des neu gefassten Abs. 2 § 124b Z 225 und Doralt, EStG17, § 4 Tz 167) ist der Ersatz eines an sich zulässigen Bilanzansatzes durch einen anderen gleichfalls zulässigen Ansatz zu verstehen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. September 2003, 99/13/0107). Bedeutung kann die Bilanzänderung daher nur im Rahmen von Bilanzierungswahlrechten haben (Doralt, EStG17 § 4 Rz 171). Unter einer Bilanzänderung im Sinne des Paragraph 4, Absatz 2, EStG 1988 in der Fassung vor dem AbgÄG 2012, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 112 aus 2012, siehe zum Inkrafttreten des neu gefassten Absatz 2, Paragraph 124 b, Ziffer 225 und Doralt, EStG17, Paragraph 4, Tz 167) ist der Ersatz eines an sich zulässigen Bilanzansatzes durch einen anderen gleichfalls zulässigen Ansatz zu verstehen (vergleiche, das hg. Erkenntnis vom 24. September 2003, 99/13/0107). Bedeutung kann die Bilanzänderung daher nur im Rahmen von Bilanzierungswahlrechten haben (Doralt, EStG17 Paragraph 4, Rz 171).

Ein nach dem Bilanzstichtag eintretendes Ereignis rechtfertigt grundsätzlich keine Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 EStG 1988, denn für die Bilanzansätze sind die Verhältnisse maßgebend, wie sie am Bilanzstichtag bestanden haben (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 1997, 93/14/0177). Ein nach dem Bilanzstichtag eintretendes Ereignis

rechtfertigt grundsätzlich keine Bilanzänderung nach Paragraph 4, Absatz 2, EStG 1988, denn für die Bilanzansätze sind die Verhältnisse maßgebend, wie sie am Bilanzstichtag bestanden haben (vergleiche, z.B. das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 1997, 93/14/0177).

Im gegenständlichen Fall ist im Notariatsakt vom 21. Juni 2010, mit welchem die A GmbH unter Sacheinlage des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers gegründet worden ist, festgelegt, dass die Vermögensübertragung auf der Grundlage der - einen Bestandteil des Notariatsaktes bildenden - Einbringungsbilanz zum 30. September 2009 erfolgt. In dieser, der Sacheinlage zugrunde liegenden Einbringungsbilanz sind unter den Verbindlichkeiten die "unbaren Entnahmen" iSd § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG ausgewiesen. Im Rahmen der im Jahr 2010 durchgeführten Außenprüfung hat der Beschwerdeführer erstmals angesprochen, dass (zur Erhöhung der Eigenkapitalquote der A GmbH) eine Änderung der Einbringungsbilanz vorgesehen sei. Tatsächlich wurde sodann mit der Berufung vom 20. Jänner 2011 eine geänderte Einbringungsbilanz zum 30. September 2009 vorgelegt, die sich von derjenigen, die der Sachgründung der A GmbH zugrunde liegt, darin unterscheidet, dass die unbaren Entnahmen iSd § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG mit "0,00" ausgewiesen sind. Letztlich wurde in der Generalversammlung der A GmbH vom 18. November 2011 die Änderung des Einbringungsvertrages (Streichung der unbaren Entnahmen iSd § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG) beschlossen. In sachverhaltsmäßiger Hinsicht ist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid ua davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführer nach Abschluss des Einbringungsvertrages auf seine Forderung (aus der unbaren Entnahme) verzichtet hat. Im gegenständlichen Fall ist im Notariatsakt vom 21. Juni 2010, mit welchem die A GmbH unter Sacheinlage des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers gegründet worden ist, festgelegt, dass die Vermögensübertragung auf der Grundlage der - einen Bestandteil des Notariatsaktes bildenden - Einbringungsbilanz zum 30. September 2009 erfolgt. In dieser, der Sacheinlage zugrunde liegenden Einbringungsbilanz sind unter den Verbindlichkeiten die "unbaren Entnahmen" iSd Paragraph 16, Absatz 5, Ziffer 2, UmgrStG ausgewiesen. Im Rahmen der im Jahr 2010 durchgeführten Außenprüfung hat der Beschwerdeführer erstmals angesprochen, dass (zur Erhöhung der Eigenkapitalquote der A GmbH) eine Änderung der Einbringungsbilanz vorgesehen sei. Tatsächlich wurde sodann mit der Berufung vom 20. Jänner 2011 eine geänderte Einbringungsbilanz zum 30. September 2009 vorgelegt, die sich von derjenigen, die der Sachgründung der A GmbH zugrunde liegt, darin unterscheidet, dass die unbaren Entnahmen iSd Paragraph 16, Absatz 5, Ziffer 2, UmgrStG mit "0,00" ausgewiesen sind. Letztlich wurde in der Generalversammlung der A GmbH vom 18. November 2011 die Änderung des Einbringungsvertrages (Streichung der unbaren Entnahmen iSd Paragraph 16, Absatz 5, Ziffer 2, UmgrStG) beschlossen. In sachverhaltsmäßiger Hinsicht ist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid ua davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführer nach Abschluss des Einbringungsvertrages auf seine Forderung (aus der unbaren Entnahme) verzichtet hat.

Unbare Entnahmen iSd § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG bewirken bei der GmbH das Entstehen einer Verbindlichkeit, beim Gesellschafter das Entstehen einer Forderung (vgl. Wiesner/Schwarzinger, SWK 2001, S 470). Wird ein Betrieb nach Art. III UmgrStG auf einen gemäß § 13 Abs. 1 UmgrStG rückbezogenen Einlagestichtag in eine GmbH eingebracht, kann ein erst nach Abschluss der Einbringungsvorganges der aufnehmenden GmbH gegenüber getätigter Forderungsverzicht keinen Einfluss auf die in der Einbringungsbilanz auszuweisenden Verbindlichkeiten haben. Unbare Entnahmen iSd Paragraph 16, Absatz 5, Ziffer 2, UmgrStG bewirken bei der GmbH das Entstehen einer Verbindlichkeit, beim Gesellschafter das Entstehen einer Forderung (vergleiche, Wiesner/Schwarzinger, SWK 2001, S 470). Wird ein Betrieb nach Artikel römisch drei, UmgrStG auf einen gemäß Paragraph 13, Absatz eins, UmgrStG rückbezogenen Einlagestichtag in eine GmbH eingebracht, kann ein erst nach Abschluss der Einbringungsvorganges der aufnehmenden GmbH gegenüber getätigter Forderungsverzicht keinen Einfluss auf die in der Einbringungsbilanz auszuweisenden Verbindlichkeiten haben.

Es liegt somit im Beschwerdefall ein nachträglicher Forderungsverzicht vor (vgl. auch Rabel in Wiesner/Hirschler/Mayr, Handbuch der Umgründungen III § 16 Rz 68; Wiesner/Schwarzinger, SWK 2001, S 470). Für dessen Berücksichtigung bietet eine Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 aber keine Grundlage. Es liegt somit im Beschwerdefall ein nachträglicher Forderungsverzicht vor (vergleiche, auch Rabel in Wiesner/Hirschler/Mayr, Handbuch der Umgründungen römisch drei Paragraph 16, Rz 68; Wiesner/Schwarzinger, SWK 2001, S 470). Für dessen Berücksichtigung bietet eine Bilanzänderung nach Paragraph 4, Absatz 2, EStG 1988 aber keine Grundlage.

Die Beschwerde erweist sich daher schon deshalb als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war. Die Beschwerde erweist sich daher schon deshalb als unbegründet, weshalb sie gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen war.

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

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 2. Oktober 2014

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2014:2012150213.X00

Im RIS seit

11.02.2015

Zuletzt aktualisiert am

27.02.2015

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at