

# TE Vwgh Erkenntnis 2015/2/26 Ro 2014/15/0041

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.02.2015

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/08 Sonstiges Steuerrecht;

## Norm

EStG 1988 §4 Abs2;

UmgrStG 1991 §12 Abs2 Z1;

UmgrStG 1991 §15;

UmgrStG 1991 §16 Abs5;

UmgrStG 1991 Art3;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer-Jenkins, über die Revision des H P in R, vertreten durch die Ditachmair & Partner Beratungsunternehmen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungs GmbH in 4020 Linz, Dinghoferstraße 4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 14. April 2014, RV/5100886/2010, betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2008 (vor dem Bundesfinanzgericht belangte Behörde: Finanzamt Braunau Ried Schärding), zu Recht erkannt:

## Spruch

Das Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Revisionswerber Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Mit Vertrag vom 29. Mai 2009 brachte der Revisionswerber seinen Betrieb (Architekturunternehmen) zum Stichtag 31. August 2008 ohne Kapitalerhöhung in die P GmbH ein. Dies wurde dem Finanzamt mit Meldung vom 29. Mai 2009 ohne Anschluss einer Bilanz des Betriebes zum Einbringungsstichtag (Stichtagsbilanz) angezeigt. Vorgelegt wurden der Einbringungsvertrag samt Notariatsakt und Protokoll der außerordentlichen Generalversammlung der P GmbH vom 29. Mai 2009, die Einbringungsbilanz zum 31. August 2008 sowie eine Liste der übernommenen Mitarbeiter des Einzelunternehmens.

Mit Bescheiden vom 16. und 26. April 2010 schrieb das Finanzamt dem Revisionswerber Umsatzsteuer für das Jahr 2008 in Höhe von (letztlich) 274.633,99 EUR vor, mit einem weiteren Bescheid vom 16. April 2010 setzte es die Einkommensteuer für das Jahr 2008 mit 307.036,44 EUR fest. Diese Bescheide wurden im Wesentlichen damit

begründet, dass eine Bilanz für den gesamten Betrieb des Einbringenden zum gewählten Stichtag (dem 31. August 2008) der Einbringungsanzeige vom 29. Mai 2009 nicht beigelegt und auch nach schriftlichem Vorhalt vom 24. November 2009 nicht fristgerecht nachgereicht worden sei. Auch zum 28. Februar 2010 (nach Ablauf von neun Monaten ab dem Abschluss des Einbringungsvertrages) sei die Bilanz für den eingebrachten Betrieb nicht vorgelegen, weshalb die Anwendungsvoraussetzung gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) nicht gegeben sei und daher nach den allgemeinen Regeln des Steuerrechts ein Tauschvorgang gemäß § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 zum Einbringungsstichtag mit einem daraus resultierenden Veräußerungsgewinn in Höhe von 765.771,55 EUR vorliege. Zur Begründung des Umsatzsteuerbescheides führte das Finanzamt zusätzlich aus, es liege nach den allgemeinen Tauschgrundsätzen hinsichtlich der Übertragung des Vermögens eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor. Als Bemessungsgrundlage sei der Unternehmenswert laut einem Bewertungsgutachten vom 19. Mai 2009 angesetzt worden, wobei die übernommenen Schulden bei einer Geschäftsveräußerung im Ganzen nicht abgezogen werden dürften.

Gegen die genannten Bescheide erhob der Revisionswerber Berufung mit der Begründung, eine Akteneinsicht am 31. Mai 2010 habe ergeben, dass dem Finanzamt (nunmehr) alle erforderlichen Unterlagen vorlägen und damit alle Anwendungsvoraussetzungen für die Einbringung nach Art. III UmgrStG gegeben seien. § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 sei nicht anzuwenden.

Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die nunmehr als Beschwerde geltende Berufung des Revisionswerbers als unbegründet ab und sprach aus, dass die angefochtenen Bescheide unverändert bleiben.

Begründend führt es dazu im Wesentlichen aus, in der außerordentlichen Generalversammlung vom 29. Mai 2009 sei beschlossen worden, das nicht protokollierte Einzelunternehmen DI P rückwirkend mit Stichtag 31. August 2008 nach Art. III UmgrStG in die P GmbH einzubringen. Die Einbringung sei dem Finanzamt mit Schreiben vom 29. Mai 2009 bekannt gegeben worden, die - mit Vorhalt vom 24. November 2009 angeforderte und telefonisch mehrmals urgierte - Stichtagsbilanz zum 31. August 2008 sei dem Finanzamt jedoch erstmals am 30. März 2010 per E-Mail übermittelt worden. Aus dem Inhalt eines Telefonates vom 30. März 2010 mit dem steuerlichen Vertreter könne geschlossen werden, dass die Stichtagsbilanz zum 31. August 2008 in den im Mai 2009 dem Finanzamt vorgelegten Unterlagen nicht enthalten gewesen sei. Der steuerliche Vertreter sei davon ausgegangen, dass ein solcher Zwischenabschluss für das eingebrachte Unternehmen nicht erforderlich sei. Im Übrigen sei weder ein Nachweis des Erstellungszeitpunktes der nachträglich vorgelegten Stichtagsbilanz noch ein Nachweis der rechtzeitigen Vorlage erbracht worden. Die Stichtagsbilanz, die ein Tatbestandsmerkmal des § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG darstelle, sei bei Einbringungen mit Finanzamtszuständigkeit vor Ablauf der Neunmonatsfrist des § 13 Abs. 1 UmgrStG zu erstellen. Die Meldung beim Finanzamt sei systematisch der Anmeldung beim Firmenbuch nachempfunden und müsse daher alle Mindestelemente des Einbringungsvertrages, den Jahres- bzw. Zwischenabschluss im Sinne einer steuerlichen Stichtagsbilanz sowie die Einbringungsbilanz enthalten. Fehle einer innerhalb der Neunmonatsfrist erfolgten Meldung der Jahres- bzw. Zwischenabschluss, so habe die Abgabenbehörde nach Ansicht der Finanzverwaltung den Einbringenden zur Vorlage der fehlenden Unterlagen aufzufordern, woraufhin der rückwirkende Stichtag anzuerkennen sei, wenn der Einbringende der Aufforderung innerhalb von zwei Wochen nachkomme - dies allenfalls auch außerhalb der Neunmonatsfrist. Widrigenfalls sei von einer verspäteten Meldung am Tag des Eingangs der fehlenden Unterlagen auszugehen.

Das Finanzamt habe den Revisionswerber aufgefordert, bis zum 9. Dezember 2009 einen Jahres- bzw. Zwischenabschluss zum 31. August 2008 im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG (Stichtagsbilanz) vorzulegen. Dieser Aufforderung seien der Revisionswerber erst am 30. März 2010 nachgekommen, weshalb eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG vorliege und somit für die Übertragung des Vermögens eine Tauschbesteuerung nach § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 zu erfolgen habe.

Das Bundesfinanzgericht erklärte die Revision an den Verwaltungsgerichtshof für zulässig, weil zur Frage einer Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG mangels Vorliegens einer Stichtagsbilanz und zu einer diesbezüglichen Sanierungsmöglichkeit bislang keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes existiere.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die gegenständliche Revision mit dem Antrag, das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes, in eventu wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, aufzuheben. Der Revisionswerber erachtet sich im Wesentlichen in seinem Recht auf Anwendung des Art. III UmgrStG

(Buchwerteinbringung an Stelle der Anwendung des Tauschgrundsatzes) verletzt.

Das Bundesfinanzgericht legte die Verwaltungsakten sowie die seitens des Finanzamtes erstattete Revisionsbeantwortung vor, in welcher die kostenpflichtige Abweisung der Revision beantragt wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Revisionswerber bringt vor, die (aus der Einbringungsbilanz problemlos ableitbare) Stichtagsbilanz stelle keine Anwendungsvoraussetzung des Art. III UmgrStG dar, sondern sei ein bloßes Formalerfordernis, dessen (restriktive) Erhebung zur Anwendungsvoraussetzung nicht den Zwecksetzungen des § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG entspreche. Im Gesetz sei keine Frist für die Aufstellung der Stichtagsbilanz geregelt, weshalb deren nachträgliche Erstellung auf den Einbringungsstichtag grundsätzlich ohne zeitliche Beschränkung zulässig sei. Fristversäumnisse würden gemäß § 13 Abs. 1 UmgrStG nach der Intention des Gesetzgebers nicht zur Versagung der Umgründungsbegünstigungen führen. Im Übrigen sei die Stichtagsbilanz rechtzeitig vorgelegt worden, nämlich sogleich nach telefonischer Urgenz beim steuerlichen Vertreter des Revisionswerbers am 30. März 2010; der Vorhalt des Finanzamtes vom 24. November 2009 sei dem Revisionswerber nicht zugegangen, weshalb für ihn keine Möglichkeit bestanden habe, die Stichtagsbilanz innerhalb einer von der Abgabenverwaltung als maßgeblich erachteten Frist von zwei Wochen nachzureichen. Die belangte Behörde sei in diesem Zusammenhang ihrer Ermittlungspflicht hinsichtlich der Zustellung des besagten Vorhaltes vom 24. November 2009 nicht nachgekommen. Auch das Bundesfinanzgericht sei ohne Begründung davon ausgegangen, dass der Vorhalt ordnungsgemäß zugestellt worden sei, was in Wahrheit nicht der Fall gewesen sei.

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

"Artikel III Einbringung

§ 12. 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. 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.

(...)"

Gemäß § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 gilt die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft als Tausch im Sinne der lit. a leg. cit., wenn sie nicht unter das UmgrStG fällt.

Nach § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG sind nur (Teil)Betriebe einbringungsfähig, "wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt" (so genannte Stichtagsbilanz). Die Gesetzesmaterialien führen dazu aus (Erl RV 266 BlgNR XVIII. GP, 23): "Das Verknüpfen der (Teil)Betriebseinbringung mit dem Vorliegen einer steuerlichen Bilanz ist eine notwendige Folge der Tatsache, dass nach § 13 zu jedem beliebigen Stichtag eingebracht werden kann. Grundlage einer Einbringung zum Regelbilanzstichtag ist der Jahresabschluss des einbringenden Kaufmannes, bei anderen Einbringenden eine Vermögensübersicht (Steuerbilanz im Sinne des § 4 EStG). Grundlage einer Einbringung zu einem Zwischenstichtag muss eine auf diesen Tag erstellte Steuerbilanz sein, sodass auch in diesem Fall Bestand und Wert des Vermögens festgestellt werden kann. Abs. 1 sieht daher auch bei Teilbetriebseinbringungen auf einen Zwischenstichtag eine den gesamten Betrieb umfassende Steuerbilanz vor."

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, Umgründungssteuergesetz<sup>3</sup>, § 12 Tz 102).

Bedeutung kommt der Stichtagsbilanz insbesondere bei Einbringung von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen zu, weil bei einer Teilbetriebseinbringung eine Steuerbilanz für den Gesamtbetrieb des Einbringenden bzw. im Falle der Einbringung eines Mitunternehmeranteiles eine Bilanz der Mitunternehmerschaft auf den Einbringungsstichtag vorliegen muss. 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 vom 29. Jänner 2015, 2011/15/0169, das Erfordernis des § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG. Nach dem vom Finanzamt nicht in Abrede gestellten Vorbringen des Revisionswerbers umfasste die Einbringungsbilanz alle am Einbringungsstichtag vorhandenen Aktiva und Passiva des Einzelunternehmens. 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 mit dem Bundesfinanzgericht auch in einem solchen Fall von einer Nichtanwendbarkeit des Art. III UmgrStG ausgehen, erwiese sich die damit verbundene Rechtsfolge der vollen Gewinnrealisierung als überschießend.

Das Erkenntnis war daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Von der Durchführung der seitens des Revisionswerbers beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 1 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014, BGBl. II Nr. 518/2013, idF BGBl. II Nr. 8/2014.

Wien, am 26. Februar 2015

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2015:RO2014150041.J00

#### **Im RIS seit**

26.03.2015

#### **Zuletzt aktualisiert am**

29.05.2015

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

© 2025 JUSLINE

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

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