

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des FA XYZ vom 15.10.2009 betreffend Körperschaftsteuer 2008 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

| Bemessungsgrundlage | | | Abgabe | |
|----------------------------------------------|-----------|--------------|--------------------|-------------|
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 2008 | Einkommen | 170.427,47 € | Körperschaftsteuer | 42.606,87 € |
| festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld) | | | | 42.606,87 € |

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Erkenntnispruches bildet.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Angefochten ist der Körperschaftsteuerbescheid 2008.

Verfahren

Die Beschwerdeführerin erklärte im beschwerdegegenständlichen Jahr Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einem Architektur- und Ziviltechnikerbüro.

Mit Schreiben vom 29.5.2009 (eingelangt beim Finanzamt am 2.6.2009) teilte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter mit, dass mit Stichtag 31.8.2008 das Einzelunternehmen DI P nach Art. III Umgründungssteuergesetz in die PA GmbH eingebracht worden sei.

Mit Bescheiden vom 15.10.2009 veranlagte das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (der Verlustabzug wurde auf Grund der Ergebnisse der Vorjahre mit 23.916,20 Euro gewährt) und führte hinsichtlich der Umsatzsteuer Erlöskorrekturen durch.

Mit Vorhalt vom 24.11.2009 an DI P, Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, (zu diesem Zeitpunkt bestand noch keine Zustellvollmacht an den steuerlichen Vertreter) ersuchte das Finanzamt um Vorlage eines Jahres-/Zwischenabschlusses zum 31.8.2008 im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG (Stichtagsbilanz) einschließlich einer Darstellung eines allfälligen Übergangsgewinnes (§ 4 Abs. 10 EStG) und setzte die Frist zur Vorhaltsbeantwortung bis zum 4.1.2010 fest.

Da die Frist zur Nachreichung der Stichtagsbilanz entsprechend den UmgrStR Rz 791 (zwei Wochen) im Vorhalt vom 24.11.2009 irrtümlich zu lange angenommen worden war, erfolgte am 4.12.2009 ein Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter, in dem er von der Fristverkürzung bis 9.12.2009 unterrichtet wurde; weiters wurde er darauf hingewiesen, dass mit der einzureichenden Bilanz auch ein Nachweis über den Zeitpunkt der Erstellung vorzulegen sei. Der steuerliche Vertreter sicherte die Beibringung der angeforderten Unterlagen zu.

Gegen die Bescheide vom 15.10.2009 erhob die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 15.12.2009 (eingelangt beim Finanzamt am 17.12.2009) innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist wegen der Erlöskorrekturen hinsichtlich der Umsatzsteuer sowie wegen der Nichtanerkennung des gesamten Verlustvortrages hinsichtlich der Körperschaftsteuer Berufung und beantragte, die Bescheide aufgrund der angeschlossenen berechtigten Erklärungen neu festzusetzen. In der Begründung verwies sie auf die erfolgte rückwirkende Einbringung des Einzelunternehmens DI P in die PA GmbH gemäß Art. III UmgrStG. Hinsichtlich der näheren Ausführungen wird auf die Berufungsschrift verwiesen.

Mangels Einlangens der mit Vorhalt vom 24.11.2009 angeforderten fehlenden Unterlagen erfolgte am 29.3.2010 eine neuerliche telefonische Kontaktaufnahme mit dem steuerlichen Vertreter, der behauptete, dass die Stichtagsbilanz längst an das Finanzamt übersandt worden sei. Das Finanzamt setzte zum Nachweis der Einreichung der Bilanz eine Frist bis 9.4.2010 fest.

Am 30.3.2010 erfolgte ein neuerliches Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter, das sich laut dem unmittelbar danach erstellten Aktenvermerk wie folgt darstellte: Auf Vorhalt, dass mit dem fehlenden Zwischenabschluss für den eingebrachten Betrieb und der fehlenden Gegenleistungsbestimmung im Einbringungsvertrag wesentliche Anwendungsvoraussetzungen für Art. III verletzt sind, entgegnete er (*der steuerliche Vertreter*): Alle Unterlagen seien dem Finanzamt und dem Firmenbuch im Mai 2009 vollständig vorgelegt worden, wobei ein Zwischenabschluss für das eingebrachte Unternehmen entbehrlich sei, da ja eine Einbringungsbilanz vorliege (als Bestandteil des Einbringungsvertrages) und sich aus dieser ja die entsprechenden Werte ergäben. Ein Hinweis des FA auf Rz 652 UmgrRL wurde abgetan. Zum Punkt „Gegenleistung“ wurde

überhaupt nicht Stellung genommen. Ferner wurde behauptet, der Vorhalt vom 24.11.2009 sei ihm nicht zugegangen. (Keine Zustellvollmacht)

Am 30.3.2010 übermittelte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt per E-Mail folgende Unterlagen: Stichtagsbilanz zum 31.8.2008, Berechnung des Übergangsverlustes 2008; hingegen lag ein Anlageverzeichnis nicht bei.

Am 16.4.2010 erließ das Finanzamt Berufungsvorentscheidungen die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2008 betreffend. Hinsichtlich der Körperschaftsteuer ging es mangels der Anwendungsvoraussetzungen des § 12 UmgrStG nicht von einer begünstigten Einbringung nach Art. III UmgrStG sondern von einem Tauschvorgang gemäß § 6 Z 14 lit b EStG 1988 aus, nahm die Gewinnrealisierung mit Hingabe des Wirtschaftsgutes (Einbringung des Einzelunternehmens in die GmbH) an und erhöhte den Ansatz der Absetzung für Abnutzung aufgrund des erworbenen Firmenwertes um 21.000 Euro; den Verlustabzug befand es nach Überprüfung (mit geringen Abweichungen) als richtig angesetzt.

Am 31.5.2010 erfolgte eine Akteneinsicht durch den steuerlichen Vertreter beim Finanzamt; es wurden ihm Ablichtungen der Bescheidbegründung des Einkommensteuerbescheides 2008 des Einzelunternehmens DI P und des Vorhaltes vom 24.11.2009 ausgehändigt.

In ihrem aufgrund von Fristverlängerungen rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag vom 1.7.2010 beantragte die Beschwerdeführerin aufgrund des Vorliegens aller erforderlichen Unterlagen die Anwendung des Art. III UmgrStG. Hinsichtlich der näheren Ausführungen wird auf den Vorlageantrag verwiesen.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht hat in seinem Erkenntnis vom 14.4.2014, RV/5100888/2010, die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Hinsichtlich des Sachverhaltes und der Begründung wird auf dieses Erkenntnis verwiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 24.3.2015, Ro 2014/15/0042, das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Festgestellter Sachverhalt

Auf den Sachverhalt, den das Bundesfinanzgericht seinem Erkenntnis vom 14.4.2014, RV/5100888/2010, zu Grunde gelegt hat (Seiten 3-6) wird verwiesen. Daraus geht hervor, dass die Stichtagsbilanz verspätet vorgelegt wurde.

Beweiswürdigung

Auf die Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichtes in seinem Erkenntnis vom 14.4.2014, RV/5100888/2010, wird verwiesen.

Rechtslage

Gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG idF AbgÄG 2005, BGBl I 2005/161, liegt eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes 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 Einbringungstichtag, 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.

Zum Vermögen zählen nur 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 (Abs. 2 Z 1).

Übernehmende Körperschaften können unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 1 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) sein (Abs. 3 Z 1).

Auf Einbringungen sind die §§ 13 bis 22 anzuwenden (Abs. 4).

Gemäß § 13 Abs. 1 UmgrStG ist der Einbringungstichtag 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 Einbringungstichtages (§ 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 Einbringungstichtag 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 § 15 UmgrStG idF AbgÄG 2005, BGBl I 2005/161, ist bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und zu einem Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteilen zum Einbringungsstichtag eine Einbringungsbilanz aufzustellen, in der das einzubringende Vermögen nach Maßgabe des § 16 und das sich daraus ergebende Einbringungskapital darzustellen ist. Die Einbringungsbilanz ist dem für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt vorzulegen. Die Einbringungsbilanz kann entfallen, wenn die steuerlich maßgebenden Werte und das Einbringungskapital im Einbringungsvertrag beschrieben werden.

Gemäß § 16 Abs. 1 UmgrStG hat der Einbringende das in § 15 genannte Vermögen in der Einbringungsbilanz (oder im Einbringungsvertrag) und einzubringende Kapitalanteile im Einbringungsvertrag mit den in § 14 Abs. 1 genannten Werten anzusetzen (Buchwerteinbringung) (1. Satz).

Gemäß § 6 Z 14 lit b EStG 1988 gilt die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft (§ 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) als Tausch im Sinne der lit a, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht. Die Einbringung von (Teil)Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs. 2 des Umgründungssteuergesetzes ist auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Einbringungsstichtag zu beziehen.

Rechtliche Erwägungen

Der Verwaltungsgerichtshof hat hinsichtlich der gegenständlichen Rechtsfrage in seinem Erkenntnis vom 26.2.2015, Ro 2014/15/0041, ausgeführt:

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. *Furherr* in Kofler, Umgründungssteuergesetz³ m § 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 29.1.2015, 2011/15/0169, das Erfordernis des § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG. Nach dem vom Finanzamt nicht in Abrede gestellten Vorbringen des Revisionswerbers umfasste 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, erweise sich die damit verbundene Rechtsfolge der vollen Gewinnrealisierung als überschießend.

Da nach obigen Ausführungen die Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG vorliegen, ist auf den gegenständlichen Fall das Umgründungssteuerrecht anzuwenden.

Der angefochtene Bescheid war dementsprechend abzuändern.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall ist die Frage einer Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG (Vorliegen einer Stichtagsbilanz gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG, Sanierungsmöglichkeit nach § 13 Abs. 1 Satz 4 UmgrStG) strittig. Zu dieser Rechtsfrage liegt ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vor (VwGH 26.2.2015, Ro 2014/15/0041). Im Übrigen hat der Verwaltungsgerichtshof in dieser Rechtssache bereits entschieden (VwGH 24.3.2015, Ro 2014/15/0042). Eine Revision ist demnach unzulässig.

Linz, am 5. Oktober 2015