

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch ECA Schmidt und Hertwich Steuerberatungs GmbH, Stadtplatz 43, 5280 Braunau am Inn, gegen den Bescheid des FA XYZ vom 4.4.2011 über die Abweisung eines Antrages gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2006 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Angefochten ist der Einkommensteuerbescheid 2006.

Verfahren

Mit Einbringungsvertrag vom 23.2.2006 brachte der Beschwerdeführer das protokolierte Einzelunternehmen V mit Stichtag 31.8.2005 in die E GmbH nach den Bestimmungen des Art. III UmgrStG ein. Dem Beschwerdeführer wurden als Gegenleistung neue Anteile in Höhe von 1.000 € an der übernehmenden Körperschaft gewährt, die er mit Abtretungsvertrag vom 13.6.2006 an C (Geschäftsführer der E GmbH) um 1 € abtrat.

Der Beschwerdeführer erklärte im beschwerdegegenständlichen Jahr Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von -26.284,39 €, die antragsgemäß veranlagt wurden (Bescheid vom 5.8.2008).

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Zeitraum 2006 stellte der Betriebsprüfer aufgrund der – innerhalb der Spekulationsfrist – erfolgten Anteilsabtretung Sonstige Einkünfte gemäß § 30 EStG 1988 in Höhe von 853.932,59 € fest. Das Finanzamt nahm das Verfahren gemäß § 300 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ entsprechend den Prüfungsfeststellungen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 3.4.2009.

Gegen diesen Bescheid erhab der Beschwerdeführer durch seine steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 20.5.2009, eingelangt beim Finanzamt am 25.5.2009, Berufung, die mit Bescheid vom 17.12.2009 als verspätet zurückgewiesen wurde.

Mit Schriftsatz vom 21.12.2009 beantragte der Beschwerdeführer durch seine steuerliche Vertreterin, den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 3.4.2009 gemäß § 299 BAO aufzuheben, da aufgrund einer massiven Überschuldung des Einzelunternehmens V zum Einbringungsstichtag die Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG offensichtlich und deutlich verletzt worden seien; damit seien die Anschaffungskosten der Beteiligung des Beschwerdeführers an der E GmbH nicht negativ, sodass keine Spekulationseinkünfte vorlägen. Auf die näheren Ausführungen wird verwiesen.

Mit Bescheid vom 4.4.2011 wies das Finanzamt den Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 3.4.2009 ab. Auf die Begründung wird verwiesen.

Gegen diesen Bescheid erhab der Beschwerdeführer durch seine steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 16.4.2011 Berufung und beantragte, die Einkünfte gemäß § 30 EStG 1988 mit 1.000 € festzusetzen. Auf die Berufungsausführungen wird 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.

Festgestellter Sachverhalt

Die Erklärung über die Errichtung der E GmbH mit Sitz in H, Österreich, erfolgte am 5.8.2005 (Stammeinlagen: E AG mit Sitz in der Schweiz 60.000 €; Geschäftsführer: Beschwerdeführer von 12.8.2005 bis 6.12.2005, C ab 6.12.2005).

Der Beschwerdeführer gab seinen Betrieb (Erzeugung und Bearbeitung von Glas), den er in Form eines Einzelunternehmens unter dem Firmennamen V geführt hatte, mit 31.8.2005 auf (Ruhendmeldung an die WKO OÖ 15.9.2005).

Anfang 2006 wurde in einer Generalversammlung der E GmbH beschlossen, das protokolierte Einzelunternehmen V rückwirkend mit Stichtag 31.8.2005 nach Art. III UmgrStG in die E GmbH einzubringen.

Einbringungs- und Sacheinlagevertrag vom 23.2.2006

Erstens:

Im Firmenbuch des Landesgerichtes R ist unter der Nummer FN ZZZZZZ b die E GmbH mit dem Sitz in der politischen Gemeinde H eingetragen. Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt 60.000 € und wird derzeit von der E AG mit dem Sitz in der Schweiz, eingetragen im Handelsregister von A unter der Nummer CH-ZZZ.Z.ZZZ.ZZZ-Z, alleine gehalten.

Herr Diplomkaufmann V (Beschwerdeführer) ist Eigentümer des im Firmenbuch unter FN ZZZZZZ b des Landesgerichtes R eingetragenen und von ihm seit mehr als fünf Jahren betriebenen Einzelunternehmens V. Dieses Unternehmen besitzt sowohl zum Einbringungsstichtag als auch am heutigen Tage einen positiven Verkehrswert. Dieses protokolierte Einzelunternehmen bildet den Gegenstand dieses Vertrages.

Zweitens:

Herr Diplomkaufmann V bringt nunmehr den gesamten Betrieb des unter Punkt Erstens genannten Unternehmens mit allen Rechten und Pflichten als Gesamtsache unter Verzicht auf die Liquidation auf Grundlage der Schlussbilanz zum 31.8.2005 rückwirkend mit dem Stichtag dieser Bilanz in die E GmbH unter Anwendung der Bestimmungen des Art. III UmgrStG mit allen Aktiven und Passiven unter Fortführung der Buchwerte ein und die E GmbH erklärt die Vertragsannahme.

Drittens: Einbringungsstichtag

Einbringungsstichtag ist der 31.8.2005. Mit diesem Stichtag geht das Einzelunternehmen des Herrn Diplomkaufmann V auf die E GmbH über und werden die Ergebnisse dieser zugerechnet.

Viertens:

Festgehalten wird, dass die am heutigen Tage erfolgte Kapitalerhöhung der E GmbH zum ausschließlichen Zweck der Fortführung des hiermit von Herrn Diplomkaufmann V in die Gesellschaft eingebrachten Unternehmens vorgenommen wurde und die Einbringung ausschließlich gegen die Gewährung neuer Gesellschaftsanteile erfolgt.

Fünftens:

In Erfüllung seiner Einbringungsverpflichtung überträgt hiermit Herr Diplomkaufmann V an die E GmbH seinen gesamten in Punkt Erstens beschriebenen Betrieb, insbesondere:

a) alle in der Einbringungsbilanz erfassten Vermögenswerte, insbesondere die Baurechtsliegenschaften EZ 1111, Baurecht bis 30.9.2054 an EZ 2222 KG H, mit dem Grundstück 3333/3 Baufläche (Baurecht), Baufläche (begrünt), G-Straße 5, im Ausmaß von 1.995 m², sowie EZ 444, Baurecht bis 30.9.2054 an EZ 555 KG H, mit dem Grundstück 6666/6 Baufläche (Gebäude), sonstige (Baurecht), G-Straße 5 a, im Ausmaß von 2.324 m², symbolisch durch Unterfertigung dieses Vertrages, ferner sämtliche Rechte und Verbindlichkeiten, die zum eingebrachten Betrieb gehören;

b) alle in der Einbringungsbilanz mangels Anschaffungswerten nicht aufscheinenden Rechte und Verbindlichkeiten des Unternehmens wie auch allfällige Mietrechte, Nutzungsrechte etc;

c) alle dienstrechtlichen Verpflichtungen einschließlich aller Anwartschaftsrechte.

Sechstens:

Mit Ablauf des Einbringungstichtages 31.8.2005 gehen alle Aktiven und Passiven sowie alle Rechte und Pflichten des eingebrachten Unternehmens an die E GmbH über, welche von diesem Tage an für alle Verbindlichkeiten des eingebrachten Unternehmens sowie für Gefahr und Zufall desselben haftet, jedoch alle Vorteile und Nutzungsrechte desselben übernimmt, wobei die E GmbH auch in alle schwebenden Geschäfte eintritt.

Das eingebrachte Unternehmen besitzt laut Einbringungsbilanz vom 31.8.2005 einen Einbringungswert von 1.068,90 € und weist daher sowohl am Einbringungstichtag als auch am heutigen Tage einen positiven Verkehrswert auf.

Siebentens:

Die E GmbH hat sich über die seit dem 31.8.2005 getätigten Geschäfte des eingebrachten Unternehmens eingehend durch Bucheinsicht und Einholung von Auskünften unterrichtet.

In diesem Zusammenhang erklärt Herr Diplomkaufmann V, dass die in der Einbringungsbilanz ausgewiesenen Vermögenswerte richtig und vollständig angeführt sind, er seit dem Einbringungstichtag Anlagevermögen weder gekauft noch verkauft hat, sodass der in der Einbringungsbilanz festgehaltene Stand lediglich durch den gewöhnlichen Geschäftsablauf des eingebrachten Unternehmens verändert ist, weiters er sich verpflichtet, sofort und unmittelbar alle zum Vollzug der Einbringung notwendigen Handlungen vorzunehmen, alle hierfür notwendigen Erklärungen abzugeben bzw. Unterschriften zu leisten, um die in Folge der Einzelrechtsnachfolge notwendigen Übertragungsakte zu setzen.

Achtens:

Festgehalten wird, dass Teil des eingebrachten Betriebsvermögens die in Punkt Fünftens genannten Baurechte sind. Der einbringende Herr Diplomkaufmann V überträgt die in Punkt Fünftens genannten Baurechte an den dort angeführten Liegenschaften und sämtliche auf diesen Liegenschaften bestehenden Bauwerke, insbesondere die Objekte G-Straße 5 und G-Straße 5 a, samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör an die übernehmende Gesellschaft und Letztere übernimmt diese.

Die übernehmende E GmbH ist in Kenntnis ob der Baurechtseinlagen EZ 444 und EZ 1111 je Grundbuch H haftenden Belastungen und zwar:

a) EZ 1111 Grundbuch H:

aa) C-LNR 1 a, Reallast des Bauzinses von jährlich 987,50 S (Schilling) für die Agrargemeinschaft U OÖ;

bb) C-LNR 2 a, Vorkaufsrecht für die Agrargemeinschaft U OÖ;

cc) C-LNR 3 a/b, als Nebeneinlage, Pfandrecht im Höchstbetrag von 15.000 S (Schilling) für die Agrargemeinschaft U OÖ;

dd) C-LNR 9 a, Belastungs- und Veräußerungsverbot für Frau W, geb. Z.Z.ZZZZ;

ee) C-LNR 10 a, als Haupteinlage, Pfandrecht im Höchstbetrag von 5.880.000 S (Schilling) für das Bankhaus X;

ff) C-LNR 11 a, als Haupteinlage, Pfandrecht im Höchstbetrag von 47.240 € (Euro) für das Bankhaus X;

b) EZ 444 Grundbuch H:

aa) C-LNR 1 a, Reallast des jährlichen Bauzinses von 1.162 S (Schilling) für die Agrargemeinschaft U OÖ;

bb) C-LNR 2 a, Vorkaufsrecht für die Agrargemeinschaft U OÖ;

cc) C-LNR 3 a/b/c, als Haupteinlage, Pfandrecht im Höchstbetrag von 15.000 S (Schilling) für die Agrargemeinschaft U OÖ;

dd) C-LNR 8 a, Belastungs- und Veräußerungsverbot für Frau W, geb. Z.Z.ZZZZ;

ee) C-LNR 9 a, als Nebeneinlage, Pfandrecht im Höchstbetrag von 5.880.000 S (Schilling) für das Bankhaus X;

ff) C-LNR 10 a, als Nebeneinlage, Pfandrecht im Höchstbetrag von 47.240 € (Euro) für das Bankhaus X;

Die ob den Baurechtsliegenschaften EZ 1111 und EZ 444 je Grundbuch H je in C-LNR 1 a einverleibte Reallast des jährlichen Bauzinses für die Agrargemeinschaft U OÖ und das je in C-LNR 3 a einverleibte Pfandrecht im Höchstbetrag von 15.000 S (Schilling) für die Agrargemeinschaft U OÖ wird von der E GmbH in seine Duldungs- und Leistungspflicht übernommen.

Zu dem in C-LNR 9 a und 10 a bzw. 10 a und 11 a eingetragenen Pfandrechten halten die Parteien fest, dass diese auf den Liegenschaften haftenden Pfandrechten Kreditschuldverhältnisse im Zusammenhang mit dem protokollierten Einzelunternehmen V zugrunde liegen. Aufgrund der Einbringung zugrunde liegenden Einzelrechtsnachfolge verpflichtet sich die Gesellschaft, jene Maßnahmen und Unterschriften zu setzen, um eine Schuldentlassung bzw. Haftentlassung des Einbringenden insbesondere im Hinblick der den Pfandrechten zugrunde liegenden Kreditschuldverhältnissen zu erreichen. Sollte der Einbringende aus seiner Haftung nicht entlassen werden können, verpflichtet sich die E GmbH Herrn Diplomkaufmann V diesbezüglich völlig klag- und schadlos zu halten.

Bezüglich des in C-LNR 8 a bzw. 9 a eingetragenen Veräußerungs- und Belastungsverbotes zugunsten von Frau W, geb. am Z.Z.ZZZZ, wird festgehalten, dass diese nach Auskunft der Parteien eine grundbuchsfähige Löschungserklärung diesbezüglich unterfertigen wird.

Auf den Baurechtsliegenschaften Grundbuch H EZ 1111 und EZ 444 ist jeweils in C-LNR 2 a das Vorkaufsrecht für die Agrargemeinschaft U OÖ einverleibt. Die Agrargemeinschaft U OÖ, vertreten durch deren Obmann Herrn B und deren Schriftführer Herrn K und die übernehmende E GmbH werden in einem nachfolgenden Vertrag vereinbaren, dass dieses Vorkaufsrecht im bestehenden Rang aufrecht bleibt. Die E GmbH hat daher der Agrargemeinschaft U OÖ an oben genannten Baurechtsliegenschaften EZ 1111 und EZ 444 je Grundbuch H das Vorkaufsrecht eingeräumt. Das jeweils in C-LNR 2 a einverleibte Vorkaufsrecht bleibt daher unverändert aufrecht.

Neuntens: Gegenleistung - Kapitalerhöhung

Gemäß § 19 Abs. 1 UmgrStG hat die Einbringung gegen Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft zu erfolgen. Demgemäß wird in einer abzuhaltenen Generalversammlung der E GmbH beschlossen werden, dass das derzeitige Stammkapital von 60.000 € um 1.000 € auf 61.000 € erhöht wird und Herr Diplomkaufmann V den Erhöhungsbetrag von 1.000 € teils durch Bareinzahlung von 500 € teils durch Einbringung seines protokollierten Einzelunternehmens alleine übernimmt.

Sollten im Falle einer späteren abgabenbehördlichen Prüfung allfällige Äquivalenzverletzungen festgestellt werden, so vereinbaren die Vertragsparteien, derartige Differenzen durch entsprechende Anpassung der Entnahmewerte im Sinne des § 16 Abs. 5 UmgrStG bzw. durch Zuzahlungen auszugleichen.

Zehntens: Gewährleistung

Herr Diplomkaufmann V haftet dafür, dass die der Einbringung zugrunde liegende Einbringungsbilanz zum 31.8.2005 eine vollständige Zusammenstellung aller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten des Unternehmens darstellt und dass die in ihr enthaltenen Bewertungen den gesetzlichen Vorschriften entsprechen . Herr Diplomkaufmann V haftet allerdings nicht für einen bestimmten Ertrag des Unternehmens.

Elftens: Begünstigungen des Umgründungssteuergesetzes

Die Einbringung wird unter Anwendung und unter Inanspruchnahme aller abgabenrechtlichen Begünstigungen des Umgründungssteuerrechtes und in steuerlicher Hinsicht unter Fortführung der bisherigen Buchwerte durch die E GmbH vorgenommen. Das eingebrachte Vermögen besitzt am Einbringungsstichtag und auch am heutigen Tage einen positiven Verkehrswert und besteht seit mehr als zwei Jahren als Vermögen des Herrn Diplomkaufmann V.

Zwölftens: Kosten und Gebühren

Sämtliche Kosten, die mit der Errichtung und Vergebührung sowie überhaupt alle durch die Einbringung verursachten Kosten, Verkehrssteuern und Gebühren, trägt die E GmbH.

Dreizehntens: Genehmigungserfordernis

Die Rechtswirksamkeit dieses Vertrages ist aufschiebend bedingt bis zur rechtskräftigen Genehmigung dieses Vertrages durch die Bezirksgrundverkehrskommission und

der Genehmigung dieser Einbringung durch die Generalversammlung der E GmbH, dem Vorliegen der Löschungserklärung bezüglich des bestehenden Belastungs- und Veräußerungsverbotes zugunsten der Frau W sowie dem Vorliegen des Vertrages mit der Agrargemeinschaft U OÖ, mit welchem das bestehende Vorkaufsrecht ob den Baurechtsliegenschaften EZ 1111 und EZ 444 je Grundbuch H aufrecht bleibt beim Schriftenverfasser Dr. N.

Vierzehntens: Salvatorische Klausel

Sollte eine Bestimmung dieses Vertrages nichtig sein oder werden, so hat es nicht die Unwirksamkeit des gesamten Vertrages zufolge. Die Parteien verpflichten sich, die unwirksame Bestimmung durch eine wirksame Bestimmung zu ersetzen, die dem wirtschaftlichen Zweck oder der unwirksamen Bestimmung entspricht. Die Vertragsparteien erklären, dass dieser Umgründungsvorgang nach den Vorschriften und mit den Folgen des Umgründungssteuergesetzes erfolgen soll. Sie bestimmen den Zweck als Auslegungsregel, das heißt, dass bei allfälligen Unklarheiten oder bei nicht beachteten Fällen das gelten sollte, das diesem Zweck dient. Sollte dieser Umgründungsvorgang aus welchen Gründen auch immer handelsrechtlich nicht durchführbar sein, so ist der Einbringungsvertrag aufgelöst und bereits erfolgte Einbringungsakte sind rückabzuwickeln.

Fünfzehntens:

Der einbringende Herr Diplomkaufmann V erteilt hiermit seine ausdrückliche Einwilligung, dass aufgrund dieses Einbringungsvertrages ob den Liegenschaften EZ 1111 und EZ 444 je Grundbuch H das Baurecht für die übernehmende Gesellschaft E GmbH einverleibt werde.

Sechzehntens:

Ausfertigungen dieses Notariatsaktes dürfen an jede der Vertragsparteien und deren Rechtsnachfolgen in beliebiger Anzahl erteilt werden.

Laut Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen Ing. E vom 8.10.2005 über die Ermittlung des Sachwertes gemäß Liegenschaftsbewertungsgesetz das Betriebsgebäude des eingebrachten Einzelunternehmens betreffend beläuft sich der Gebäudewert (gerundet) auf 1.100.000 €, der in der Einbringungsbilanz zum 31.8.2005 als Aktiva erfasst ist. Auf die näheren Ausführungen im Gutachten wird verwiesen.

Laut der dem Einbringungsvertrag vom 23.2.2006 beigelegten Einbringungsbilanz zum 31.8.2005 betragen die Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten 388.397,23 €; zusätzlich ist in den sonstigen Verbindlichkeiten ein von der E AG gewährtes Darlehen von 889.199,52 € enthalten.

Der Beschwerdeführer ist nicht Eigentümer der Grundstücke EZ 1111 und EZ 444 jeweils Grundbuch H, auf denen das gegenständliche Betriebsgebäude errichtet wurde. Eigentümerin von beiden Grundstücken ist die Agrargemeinschaft U OÖ; das Baurecht ist jeweils bis 30.9.2054 eingetragen (GB-Auszüge vom 25.3.2008). Die Liegenschaft

befindet sich in guter Lage ca. 500 Meter vom Ortszentrum entfernt, wobei die insgesamte Grundfläche 4.319 m² beträgt, von denen 753 m² verbaut sind.

Der Beschwerdeführer trat mit Abtretungsvertrag vom 13.6.2006 seinen Anteil in Höhe von 1.000 €, der ihm als Gegenleistung an der übernehmenden Kapitalgesellschaft, der E GmbH, gewährt worden war, an C um 1 € ab.

Abtretungsvertrag vom 13.6.2006

Erstens:

Herr Diplomkaufmann V ist Gesellschafter der E GmbH mit dem Sitz in H, eingetragen im Firmenbuch des Landesgerichtes R unter der Nummer FN ZZZZZZ b. Sein Geschäftsanteil entspricht einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage im Nennbetrag von 1.000 €.

Zweitens:

Herr Diplomkaufmann V tritt hiermit seinen Geschäftsanteil an der E GmbH um den Abtretungspreis von 1 € an Herrn C, vertreten durch Frau S, ab und diese erklärt die Vertragsannahme.

Drittens:

Zur Bezahlung des Abtretungspreises wird festgestellt, dass dieser bereits vor Unterfertigung an Herrn Diplomkaufmann V bezahlt wurde, worüber dieser mit Unterfertigung dieses Vertrages rechtsgültig quittiert.

Viertens:

Herr C erwirbt diesen Geschäftsanteil mit allen daraus resultierenden Rechten und Pflichten gegenüber Gesellschaft und Mitgesellschaftern.

Herr C erklärt, den Gesellschaftsvertrag in der derzeit geltenden Fassung zu kennen, sich allen seinen Vereinbarungen zu unterwerfen und den abtretenden Gesellschafter für alle von ihm übernommenen Verpflichtungen und Verbindlichkeiten, die sich aus dem Gesellschaftsverhältnis ergeben, klag- und schadlos zu halten.

Fünftens:

Die Rechtskraft dieses Vertrages ist aufschiebend bedingt durch die grundverkehrsbehördliche Genehmigung gemäß § 1 Abs. 2 Zif. 6 OÖ. Grundverkehrsgesetz dieses Vertrages, da der Übernehmer Herr C chinesischer Staatsbürger ist.

Sechstens:

Der abtretende Gesellschafter haftet dafür, dass der vertragsgegenständliche Geschäftsanteil sein unbeschränktes Eigentum darstellt, nicht mit irgendwelchen Rechten Dritter belastet ist, hält den Erwerber, Herrn C, diesbezüglich vollkommen klag- und schadlos und ersetzt diesem allenfalls entstandene Zahlungen.

Er erklärt weiters, dass neben den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages, die dem Übernehmer bekannt sind, keinerlei Vereinbarungen oder Beschlüsse der Gesellschafter bestehen, die mit dem vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil verbundenen Mitgliedschaftsrechte beeinflussen.

Siebentens:

Der Übergang aller mit dem vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Pflichten auf den Übernehmer erfolgt mit Rechtskraft dieses Vertrages.

Achtens:

Einvernehmlich wird festgestellt, dass der auf den gegenständlichen Geschäftsanteil entfallende Ertragsanteil der Gesellschaft aus dem laufenden Geschäftsjahr dem Übernehmer zukommt.

Neuntens:

Alle Kosten der Errichtung und Vergebührungsartikel dieses Vertrages trägt der Übernehmer, Herr C allein.

Zehntens:

Ausfertigungen dieses Notariatsaktes dürfen jeder der Vertragsparteien sowie der Firma E GmbH in beliebiger Anzahl erteilt werden.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt hinsichtlich der Einbringung des Einzelunternehmens V in die E GmbH sowie die Veräußerung der Anteile des Beschwerdeführers an der E GmbH innerhalb der Spekulationsfrist ist unbestritten.

Der Sachwert der Betriebsgebäude ist durch das Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen Ing. E vom 8.10.2005, welches der freien Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO unterliegt, belegt.

Rechtslage

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG idF AbgÄG 2005, BGBI 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 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.

Zum Vermögen zählen nur Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftszielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebbracht 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 Einbringungsstichtag 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 § 15 UmgrStG 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 und einzubringende Kapitalanteile im Einbringungsvertrag mit den in § 14 Abs. 1 genannten Werten anzusetzen (Buchwerteinbringung) (1. Satz).

Gemäß § 19 Abs. 1 UmgrStG muss die Einbringung ausschließlich gegen die Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft erfolgen.

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.

Gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 sind Spekulationsgeschäfte Veräußerungsgeschäfte von anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere bei Wertpapieren im Sinne des § 1 Abs. 1 des Depotgesetzes, sonstigen Beteiligungen und Forderungen, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt.

Rechtliche Erwägungen

Zu klären ist, ob die beantragte Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 3.4.2009 gemäß § 299 BAO zu erfolgen hat.

Unstrittig ist die Einbringung des Einzelunternehmens V des Beschwerdeführers in die E GmbH und die Veräußerung der Anteile des Beschwerdeführers an der E GmbH innerhalb der Spekulationsfrist (vgl. Beschwerde Seite 1).

Strittig ist, ob die Einbringung des Einzelunternehmens V des Beschwerdeführers in die E GmbH unter den Anwendungsbereich des Art. III UmgrStG fällt.

§ 299 BAO gestattet Aufhebungen, wenn sich der Bescheid als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 nicht ausschlaggebend (*Ritz, BAO⁵, § 299 Tz 9, 10*).

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (VwGH 5.8.1993, 91/14/0127, 0128).

Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt daher grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (vgl. zu § 299 aF zB VwGH 22.2.2000, 96/14/0018; VwGH 22.2.2001, 98/15/0123).

Die Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO ist nicht nur von Amts wegen, sondern auch auf Antrag der Partei zulässig (*Ritz, BAO⁵, § 299 Tz 15*).

Ein solcher Antrag unterliegt der Entscheidungspflicht. Über ihn ist somit stets mit Bescheid abzusprechen. Der Antrag ist abzuweisen, wenn der antragsgegenständliche Bescheid nicht inhaltlich rechtswidrig ist, die Aufhebung aus Ermessensüberlegungen zu unterbleiben hat, der aufzuhebende Bescheid in der Zwischenzeit in einer dem Begehr des Antragstellers Rechnung tragenden Weise abgeändert wurde (*Ritz, BAO⁵, § 299 Tz 31 33*).

Der Beschwerdeführer hat den Antrag (§ 299 Abs. 1 BAO) gestellt, den Einkommensteuerbescheid 2006 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben. Diesen Antrag hat die belangte Behörde abgewiesen.

Zu prüfen ist nunmehr, ob sich – entsprechend den oa. Gesetzesbestimmungen – der Spruch des gegenständlichen Bescheides als nicht richtig erweist.

Nach § 12 Abs. 1 UmgrStG ist Voraussetzung für eine Einbringung nach Art. III UmgrStG, dass das (tatsächlich eingebrachte) Vermögen (vgl. *Petra Schwarzinger*, Der positive Verkehrswert im Umgründungsrecht, Linde Verlag, Wien 1996, Seite 27) 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. Das Fehlen eines positiven Verkehrswertes führt zur Nichtanwendung des Art. III UmgrStG und hat ertragsteuerlich die Gewinnrealisierung hinsichtlich des eingebrachten Vermögens gemäß § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 (Tauschbesteuerung) zur Folge (vgl. *Furherr* in *Kofler*, UmgrStG § 12 Rz 186, 188).

Das Gesetz selbst bietet hinsichtlich des positiven Verkehrswertes keine Legaldefinition. Ebenso wenig geben die Erläuterungen zur Regierungsvorlage einen Hinweis darauf, wie der Gesetzgeber den Begriff des Verkehrswertes verstanden haben möchte. Einstimmigkeit herrscht jedoch dahingehend, dass eine rein buchmäßige Überschuldung kein Hindernis für die Anwendung der umgründungssteuerrechtlichen Steuerneutralität darstellt, diese Begünstigungen allerdings bei realer Überschuldung versagt bleiben (vgl. *Schwarzinger*, aaO, Seite 110).

Gewöhnlich versteht man unter dem Verkehrswert jenen Preis, der üblicherweise im redlichen Geschäftsverkehr für ein Wirtschaftsgut erzielt werden kann (zB *Bauer-Eder/Lang/Netzer/Proksch/Wiedermann*, Gebühren Verkehrsteuern Bewertung, LexisNexis, 7).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist obige Definition für umgründungsrechtliche Vorgänge nicht geeignet und die Bezeichnung „Verkehrswert“ im § 12 UmgrStG insofern irreleitend, als durch den Umgründungsvorgang nicht das am freien Markt getätigte Verkehrsgeschäft angesprochen ist (vgl. *Schwarzinger*, aaO, Seite 94). Daher kann der Beschwerdeführer aus der Tatsache, dass das Betriebsgebäude um einen Bruchteil des Wertes aus dem Gutachten fremdüblich veräußert wurde, nicht ableiten, dass Art. III UmgrStG nicht anzuwenden ist. Vielmehr ist der Begriff „Verkehrswert“ anhand des Normzweckes des Umgründungssteuerrechtes zu interpretieren.

Der für alle Artikel des UmgrStG – insbesonders jedoch mangels handelsrechtlicher Normen für Art. III, IV und V – Anwendung findende Normzweck ist in der Verbesserung der Unternehmensstruktur zu sehen. Das UmgrStG zielt auf eine Verbesserung der an einer Umgründung beteiligten Parteien ab, die sich durch eine Wertsteigerung der Vermögen darstellt. Die Wertsteigerung ist durch einen Vergleich der Vermögenswerte vor und nach der Umgründung zu erkennen. Ansonsten käme es im Falle der Übertragung von Vermögen, welches keinen positiven Verkehrswert aufweist, zu einer Schwächung der aufnehmenden Partei, was wiederum dem Gedanken der Strukturverbesserung widerspricht (vgl. *Schwarzinger*, aaO, Seiten 85, 184).

Sowohl auf Seiten der übertragenden Partei als auch auf Seiten der übernehmenden Partei bezieht sich der Verkehrswert auf das gesamte übertragende bzw. übernehmende Unternehmen (*Schwarzinger*, aaO, Seite 87).

Nach dem Einbringungsvertrag vom 23.2.2006 in Verbindung mit der Einbringungsbilanz vom 31.8.2005 bestand der übertragene Betrieb aus allen in der Einbringungsbilanz erfassten Vermögenswerten, insbesondere der Baurechtsliegenschaften EZ 1111 mit dem Baurecht bis 30.9.2054 an EZ 2222 KG H, bestehend aus dem Grundstück 3333/3 Baufläche (Baurecht), Baufläche (begrünt), G-Straße 5, im Ausmaß von 1.995 m² und an der Baurechtsliegenschaft EZ 444 mit dem Baurecht bis 30.9.2054 an EZ 555 KG H, bestehend aus dem Grundstück 6666/6 Baufläche (Gebäude), sonstige (Baurecht), G-Straße 5 a, im Ausmaß von 2.324 m², sowie sämtlicher Rechte und Verbindlichkeiten, die zum eingebrachten Betrieb gehören. Daneben umfasste der eingebrachte Betrieb alle in der Einbringungsbilanz mangels Anschaffungswerten nicht aufscheinenden Rechte und Verbindlichkeiten des Unternehmens wie auch allfällige Mietrechte, Nutzungsrechte etc. sowie alle dienstrechtlichen Verpflichtungen einschließlich aller Anwartschaftsrechte.

Hinsichtlich des auf fremdem Grund und Boden errichteten Betriebsgebäudes liegt eine Bewertung in Form eines Sachwertgutachtens vor. Das Gutachten eines Sachverständigen besteht in der fachmännischen Beurteilung von Tatsachen (VwGH 28.5.1998, 96/15/0220). Aus den erhobenen Tatsachen (dem Befund) zieht der Sachverständige auf Grund besonderer Fachkundigkeit Schlussfolgerungen (Gutachten), er gibt ein fachkundiges Urteil darüber ab, welche Tatsache aus dem Befund erschlossen werden können (Walter/Thienel, Verwaltungsverfahrensgesetze, Seite 794). Die Behörde hat anhand des Befundes die Schlüssigkeit des Gutachtens zu überprüfen (VwGH 20.5.1983, 81/16/0105, 0108).

Das Betriebsgebäude hat der Sachverständige mit einem Sachwert von 1.100.000 € bewertet. Dieses Gutachten ist entsprechend der Grundlagen nachvollziehbar und in sich schlüssig. Es bestand daher für die belangte Behörde kein Grund, an der Richtigkeit des festgestellten Wertes zu zweifeln.

Wenn der Beschwerdeführer nunmehr vermeint, das von ihm vorgelegte Gutachten über den „Substanzwert“ des Gebäudes sage nichts über den Verkehrswert des übertragenen Betriebes aus, so ist dies insofern richtig als nur ein Teil des übertragenen Betriebes durch einen Sachverständigen bewertet wurde. Der Beschwerdeführer wollte offensichtlich mit dem in Auftrag gegebenen Gutachten, das dezidiert lediglich der Sachwertermittlung des Gebäudes dient, darlegen, dass eine rein buchmäßige Überschuldung nicht gegeben ist, was im Übrigen ohnedies kein Hindernis für die Anwendung der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen gewesen wäre.

Wenn auch das auf fremden Grund und Boden errichtete Betriebsgebäude einen wesentlichen Teil des eingebrachten Betriebes darstellt, ist – nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes – das Baurecht bis 30.9.2054 in die Wertermittlung des übertragenen Betriebes einzubeziehen, bedeutet doch der lange Zeitraum praktisch eine

eigentümerähnliche Nutzung. Dies zeigt sich schon daran, dass die Möglichkeit für den Beschwerdeführer bestand, das Baurecht grundbücherlich zu belasten, was tatsächlich auch geschehen ist. Zudem ist die Liegenschaft aufgrund ihrer Lage und Größe vielseitig nutzbar. Die Liegenschaft befindet sich in guter Lage ca. 500 Meter vom Ortszentrum entfernt, wobei die insgesamte Grundfläche 4.319 m² beträgt, von denen lediglich 753 m² verbaut sind und für das übernehmende Unternehmen ein weiter Gestaltungsspielraum bei der Nutzung gegeben ist.

Der Beschwerdeführer selbst hat am Vorliegen eines positiven Verkehrswertes keinen Zweifel gelassen, haftet er doch mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes für die Richtigkeit der angegebenen Werte (vgl. die Punkte Erstens, Sechstens, Siebentens, Zehntens und Elftens des Einbringungsvertrages).

Hingegen kann aus der Eintragung der Einbringung ins Firmenbuch nicht auf einen positiven Verkehrswert geschlossen werden. Gemäß der österreichischen Rechtslage ist eine gerichtliche Nachprüfung der Wertberechnung nicht vorgesehen (vgl. *Schwarzinger*, aaO, Seiten 49 f, 86). Ebenso wenig hat eine Verletzung der Eintragungspflicht gesellschaftsrechtliche Sanktionen zur Folge; eine Einbringung ist auch ohne firmenbuchrechtliche Eintragung rechtsgültig.

Das Erfordernis nach einer exakten Berechnung und Ermittlung des Verkehrswertes des übertragenen Vermögensteiles ist mangels gesetzlicher Bestimmung grundsätzlich nicht gegeben. Wie sich aus dem bereits zitierten § 12 Abs. 1 UmgrStG ergibt, kann die Abgabenbehörde den Nachweis des positiven Verkehrswertes durch ein Gutachten eines Sachverständigen verlangen, wenn bei ihr Zweifel über den positiven Verkehrswert bestehen. Zweifel werden erst im Fall einer buchmäßigen Überschuldung auftreten (*Schwarzinger*, aaO, Seite 85). Eine buchmäßige Überschuldung war nicht gegeben.

Ebenso wenig können die Verluste der Vorjahre als Indiz für die Nichtanwendbarkeit des Art. III UmgrStG herangezogen werden, da ja gerade die Intention des Gesetzgebers in einer Verbesserung der Unternehmenssituation durch einen Umgründungsvorgang liegt und die bisherigen Verluste des Einzelunternehmens in den Folgejahren von dem übernehmenden Unternehmen verwertet werden können (§ 21 UmgrStG).

In der Einkommensteuererklärung 2006 ging der Beschwerdeführer von der Richtigkeit einer Einbringung gemäß Art. III UmgrStG (Einbringungsstichtag 31.8.2005) aus und erklärte Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von -26.284,39 €, die von der belangten Behörde antragsgemäß veranlagt wurden. Am 23.2.2006 veräußerte der Beschwerdeführer den durch die Einbringung erhaltenen Anteil an der E GmbH.

Ein Spekulationsgeschäft im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 liegt auch vor, wenn Gesellschaftsanteile, die als Gegenleistung für die Einbringung eines Betriebes in eine Kapitalgesellschaft nach Art. III UmgrStG erworben wurden, innerhalb der Spekulationsfrist von einem Jahr nach dem Erwerb, das ist der dem Umgründungsstichtag folgende Tag, veräußert werden (zur vergleichbaren Rechtslage nach dem StruktVG vgl. VwGH 21.12.1979, 895, 999/79; UmgrStR, Art. III, § 20 Rz 1138; EStR § 30 Rz 6660).

Der Beschwerdeführer kann der belangten Behörde nicht im Nachhinein zum Vorwurf machen, dass sie seinen ursprünglichen Ausführungen und vorgelegten Beweismitteln Glauben geschenkt, keinen Zweifel am Vorliegen eines positiven Verkehrswertes gehegt hat und von einem Umgründungsvorgang ausgegangen ist.

Der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 3.4.2009 ist daher nicht rechtswidrig ergangen, was einer Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO entgegensteht.

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 eines positiven Verkehrswertes und Notwendigkeit eines Gutachtens gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG) strittig. Zu dieser Frage existiert bislang keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Linz, am 4. September 2015