



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat (Linz) 10

GZ. RV/0727-L/05

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Werner Sturm, Steuerberater, 4050 Traun, Im Nösnerland 14, vom 23. September 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr vom 11. Juli 2003 betreffend Grunderwerbsteuer und Gesellschaftsteuer (ErfNr.: 313.992/2002) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 25. September 2002 wurde folgender Notariatsakt zur GZ. 4282 errichtet:

"Vor mir, Magister Gebhard H., als bestellter Dauersubstitut des öffentlichen Notars, Doktor Georg B., mit dem Amtssitz in L. ist am heutigen Tage in dessen Amtskanzlei in S., erschienen, die nachbenannte, volljährige, eigenberechtigte und mir persönlich bekannte Partei und zwar:

*(1) Herr Johann V., geb. am 14. Oktober 1952, Tischler, Adr., – im Folgenden kurz "Einbringender" genannt – einerseits sowie
(2) Herr Johann V. als Alleingesellschafter und Gründer der "V. Vermietungs- GmbH", Adr. – im Weiteren "übernehmende Gesellschaft" – namens dieser, sowie
(3) als selbständiger vertretungsbefugter Geschäftsführer der "übernehmenden Gesellschaft" namens dieser
und hat sohin vor mir errichtet und zu Akt gegeben den nachstehenden
Sacheinlagevertrag.*

Erstens Rechtsverhältnisse:

(1) Der "Einbringende" ist grundbürgerlicher Alleineigentümer der Liegenschaft EZ 1958, GB 45306 L., bestehend aus dem Grundstück 1341/21, Baufläche (Gebäude), Baufläche

(begründt) samt darauf errichteten Gebäuden mit der Adresse "S".

(2) Mit notarieller Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung vom heutigen Tage hat der "Einbringende" als Alleingesellschafter und Gründer die "V. Vermietungs- GmbH" mit dem Sitz in L. und der für Zustellungen maßgeblichen Geschäftsanschrift in Adr., errichtet. Der "Einbringende" ist an dieser Gesellschaft unmittelbar zu 100 % als Alleingesellschafter mit einer zur Gänze zu leistenden Stammeinlage im Nominalen von 35.000,00 € beteiligt.

Zweitens Umgründungsfall – Rechtsanwendung:

(1) Es ist die Einbringung der Liegenschaft EZ 1958, GB 45306 L. in die "übernehmende Gesellschaft" mit Sachgründung beabsichtigt.

(2) Für diese Einbringung vereinbaren die Vertragsparteien die Anwendung der Bestimmungen des Handelsgesetzbuches und des Gesetzes über die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, insbesondere §§ 6 Abs. 4 und 6a Abs. 4 des zitierten Gesetzes, jeweils in der geltenden Fassung.

(3) Es wären die steuerlichen und abgabenrechtlichen Begünstigungen des Umgründungssteuergesetzes, insbesondere des Art. III des zitierten Gesetzes, in der geltenden Fassung, für diese Einbringungen in Anspruch genommen.

Drittens Einbringungsvereinbarung:

(1) Es bringt ein und übergibt hiermit der "Einbringende" die ihm alleingehörige Liegenschaft EZ 1958, GB L. samt Anlagevermögen als Teilbetrieb im Sinne des § 12 Abs. 2 Z. 1 UmgrStG unter Zugrundelegung der Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2001 in die "übernehmende Gesellschaft".

(2) Diese Einbringung als Sacheinlage erfolgt mit allen aktiven und passiven, Rechten und Pflichten, steuerrechtlich zu Buchwerten und handelsrechtlich zu Buchwerten unter Berücksichtigung eines Einbringungsmehrwertes im Anlagevermögen.

(3) Als Gegenleistung für die Einbringung der "einbringungsgegenständlichen Liegenschaft" werden dem "Einbringenden" Geschäftsanteile entsprechend einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage von 35.000,00 € an der "übernehmenden Gesellschaft" gewährt.

Dementsprechend hat sich der "Einbringende" in der notariellen Errichtungserklärung vom heutigen Tage verpflichtet, in Erfüllung seiner Sacheinlageverpflichtung die "einbringungsgegenständliche Liegenschaft" in die "übernehmende Gesellschaft" einzubringen. Das Stammkapital an der "übernehmenden Gesellschaft" wird sohin zur Gänze in Form einer Sacheinlage gemäß §§ 6 Abs. 4 und 6a Abs. 4 GmbH-Gesetz auf der Grundlage der Errichtungserklärung und dieses Sacheinlagevertrages vom heutigen Tage geleistet. Die Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2001 mit steuerrechtlichen und handelsrechtlichen Buchwerten unter Berücksichtigung eines Umgründungsmehrwertes gemäß § 202 HGB ist der Errichtungserklärung vom heutigen Tage in Beilage ./A beigefügt. Die Errichtungserklärung samt Beilage (./A) bildet auch einen wesentlichen Bestandteil dieses Sacheinlagevertrages, wobei insbesondere auf § III Abs. (2) und (3) der Erklärung verwiesen wird.

Die "einbringungsgegenständliche Liegenschaft" ist lt. Grundbuchsatz in Beilage ./B mit Pfandrechten im Höchstbetrag von ATS 2.500.000,00 für Bank1 registrierte Genossenschaft mit beschränkter Haftung sowie im Höchstbetrag von 2.000.000,00 S für Bank2 registrierte Genossenschaft mit beschränkter Haftung als auch mit einem Teilhöchstbetragspfandrecht per ATS 4.000.000,00 für Bank3 Aktiengesellschaft als Haupteinlage belastet, wobei als Simultanhaftung die Nebeneinlage EZ 3160, GB L. angeführt ist. Die beiden zuerst genannten Pfandrechte sind bereits zur Gänze getilgt und verpflichtet sich der "Einbringende" auf eigene Kosten umgehend grundbuchsfähige Löschungserklärungen beizubringen.

Herr Johann V. haftet daher der "V. Vermietungs- GmbH" für die ansonsten vollkommene Lastenfreiheit der gegenständlichen Liegenschaft.

Der Einheitswert dieser Liegenschaft beträgt aufgrund der Auskunft des Finanzamtes Linz vom 23. September 2002 AZ. 121-2-1958 zum 1. Jänner 1996, € 92.875,88. Weiters wurde ein Gutachten des allgemein beeideten gerichtlichen zertifizierten Sachverständigen für Bauwesen, Herrn Architekt Dipl. Ing. Dr. techn. Ludwig K. eingeholt, aus dem hervorgeht,

dass der Verkehrswert dieser Liegenschaft samt darauf errichteten Gebäuden 420.850,00 € beträgt. Der innere Wert des gesamten, vom "Einbringenden" zuschaffenden Geschäftsanteils entspricht somit dem Schätzwert der "einzubringenden Liegenschaft", sodass das Stammkapital zur Gänze geleistet ist.

Die Übergabe und Übernahme der "einbringungsgegenständlichen Liegenschaft" erfolgt mit dem Tag der Firmenbucheintragung der Gesellschaft. Von diesem Zeitpunkt an gehen Gefahr und Zufall, ebenso die Last vom Vorteil auf die "V. Vermietungs- GmbH" über. Die "übernehmende Gesellschaft" erklärt, dass sie die "einbringungsgegenständliche Liegenschaft" genauestens kennt, ihr daher zustand, Beschaffenheit, Lage, Fläche und Erträge genau bekannt sind, weshalb Zusicherungen darüber nicht Gegenstand dieses Vertrages sind.

Die die "einbringungsgegenständliche Liegenschaft" betreffenden Lasten sind der "übernehmenden Gesellschaft" genauestens bekannt. In diesem Zusammenhang wird auf das Gutachten der Wirtschaftstreuhänderin, Frau Elisabeth X. vom 13. September 2002 verwiesen, wonach unter Berücksichtigung der in der Einbringungsbilanz vom 31. Dezember 2001 ausgewiesenen Verbindlichkeiten für diese Liegenschaft ein Verkehrswert in Höhe von 344.251,00 € errechnet wird (beglaubigte und auszugsweise Kopie dieses Gutachtens erliegt in Beilage ./C). Die diese Liegenschaft betreffenden Belastungen gehen mit dem Umgründungstichtag 31. Dezember 2001 auf die "V. Vermietungs- GmbH" über.

Herr Johann V. erteilt hiermit seine ausdrückliche Zustimmung, dass ohne sein weiteres Wissen und Einvernehmen aufgrund dieses Vertrages ob der ihm allein gehörigen Liegenschaft EZ 1958, GB 54306 L., bestehend aus dem Grundstück 1341/21 das Eigentumsrecht für die "V. Vermietungs- GmbH" einverleibt wird.

Viertens: Vertragseintritt, Vermögensübertragung:

(1) Von den Vertragsparteien wird darauf verwiesen, dass in Ansendung der Liegenschaft samt Gebäuden am heutigen Tage ein gesonderter, schriftlicher Mietvertrag mit der "Tischlerei V. GmbH" abgeschlossen wird.

(2) Der "Einbringende" hat alle für die Durchführung der gegenständlichen Einbringung erforderlichen Erklärungen abzugeben, Urkunden zu fertigen und alles vorzukehren, was zur Übertragung des Vermögens des "Einbringenden" betreffend die "einbringungsgegenständliche Liegenschaft" in dem Besitz und das Eigentum der "übernehmenden Gesellschaft" erforderlich ist. Dementsprechend darf die "übernehmende Gesellschaft" auch im Namen des "Einbringenden" allfällige Anmeldungen bei Gericht, Behörden, Einrichtungen und Institutionen im In- und Ausland vornehmen, die erforderlich sind, damit alle Vermögensteile – Vermögenswert, Schulden und Rechtsverhältnisse – der "einbringungsgegenständlichen Liegenschaft" auf die "übernehmende Gesellschaft" übertragen werden können.

(3) Arbeitnehmer sind bei der "einbringungsgegenständlichen Liegenschaft" als Teilbetrieb keine vorhanden, sodass die Bestimmungen des Arbeitsvertragsrechtsanpassungsgesetzes hier nicht anzuwenden sind.

(4) Die Vertragsparteien sind über die Möglichkeit der Aufkündigung von Versicherungsverhältnissen, die der "einbringungsgegenständlichen Liegenschaft" zuzuordnen sind, binnen Monatsfrist ab Erwerb des versicherten Objektes gemäß §§ 69 ff, 151 Abs. 2 und 158 O VersVG in Kenntnis. Sie wurden vom beurkundenden Notar/Substitut dahingehend unterrichtet, dass der Versicherungsübergang bis zur Möglichkeit der Aufkündigung des Versicherungsverhältnisses gemäß § 70 VersVG dem Versicherer unverzüglich anzuziegen ist.

(5) Die Vertragsparteien erklären, vom beurkundenden Notar/Substitut, insbesondere über die zivil- und handelsrechtlichen Bestimmungen der Nachfolgehaftung bei der Übernahme eines Vermögens- oder Unternehmens gemäß §§ 1409 ABGB und 25 HGB sowie vom steuerlichen Vertreter über die bezüglichen Bestimmungen nach den Abgaben- und Sozialversicherungsgesetzen belehrt worden zu sein.

(6) Die "übernehmende Gesellschaft" erklärt hinsichtlich aller in diesem Sacheinlagevertrag an sie übergangenen Vermögensteile der "einbringungsgegenständlichen Liegenschaft" die Vertragsannahme. Die Vertragsparteien bestätigen, dass über die in diesem Sacheinlagevertrag beschriebenen Vermögensteile hinaus keine solchen existieren, deren

Rechtsübergang zur Eintragung oder Anmeldung bei Gerichten, Behörden, Einrichtungen oder Institutionen anzugeben wäre.“

Der Vertrag enthält noch Erklärungen in Zusammenhang mit dem oberösterreichischen Grundverkehrsgesetz 1994 und dem Ausländerbeschäftigungsgesetz sowie dem Kartellgesetz. Weiters wurden Vereinbarungen über die Kostentragung getroffen. In den allgemeinen Bestimmungen verpflichtet sich die "übernehmende Gesellschaft, den "Einbringenden" aus allen Verpflichtungen vollkommen klag- und schadlos zu halten, die aufgrund oder in Zusammenhang mit dieser Einbringung und Sachgründung stehen, soweit es sich nicht um Verpflichtungen handelt, die der "Einbringende" aus Anlass dieser Einbringung und Sachgründung selbst übernommen hat.

Dem Notariatsakt liegen als Beilage ./A der Notariatsakt vom 25. September 2002 betreffend die Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung bei. Aus dieser geht hervor, dass Herr Johann V., geb. am 14. Oktober 1952, Tischler, Adr. eine Gesellschaft mit der Firma "V. Vermietungs- GmbH" errichtet hat. Gegenstand des Unternehmens ist:

- a) Die Bestandgabe und Bestandnahme von beweglichen und unbeweglichen, körperlichen und unkörperlichen Wirtschaftsgütern inklusive Liegenschaften;
 - b) das Handelsgewerbe, insbesondere der Handel mit Maschinen, Fahrzeugen, Geräten und Einrichtungen;
 - c) die Beteiligung an sowie die Übernahme der Geschäftsführung und Vertretung an anderen Unternehmen;
 - d) die Leasinggabe und Leasingnahme von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern samt Liegenschaften;
- ausgenommen davon ist jede Tätigkeit, die aufgrund des Bankwesengesetzes oder des Wertpapieraufsichtsgesetzes einer Genehmigung bedarf.

§ III des Notariatsaktes lautet:

"Stammkapital und Stammeinlagen:

1. Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt 35.000,00 €.
2. Das Stammkapital wird zur Gänze in Form einer Sacheinlage gemäß §§ 6 Abs. 4 und 6a Abs. 4 GmbH-Gesetz geleistet, indem der Alleingesellschafter, Herr Johann V., die ihm allein gehörige Liegenschaft EZ 1958, GB 45306 L., bestehend aus dem Grundstück 1341/21, Baufläche (Gebäude), Baufläche (begrünt) samt darauf errichteten Gebäuden mit der Adresse S sowie dem wirtschaftlichen Zubehör unter Zugrundelegung der Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2001 in diese Gesellschaft einbringt. Die Einbringungsbilanz wird vom Alleingesellschafter Herrn Johann V., unterfertigt, vorbehaltlos genehmigt und in Beilage ./A als integrierender Bestandteil dieser und in Beilage ./A als integrierender Bestandteil dieser Urkunde beigefügt. Der Einheitswert dieser Liegenschaft beträgt aufgrund der Auskunft des Finanzamtes Linz vom 23. September 2002, AZ. 121-2-1958 zum 1. Jänner 1996, 92.875,88 €. Weiters wurde ein Gutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Bauwesen, Herrn Architekt Dipl.-Ing. Dr. techn. Ludwig K. eingeholt, aus dem hervorgeht, dass der Verkehrswert dieser Liegenschaft samt darauf bestehenden Gebäuden 420.850,00 € beträgt. Die Liegenschaft samt dazu gehörigen

Vermögensteilen wie Grund und Boden, Gebäude, Garage, Schiebetor, Elektroinstallationen und der gleichen werden in der Einbringungsbilanz und in den am heutigen Tage gesonderten abgeschlossenen notariellen Sacheinlagevertrag beschrieben und erfasst; mit dessen Abschluss wird die vorbeschriebene Sacheinlageverpflichtung des Herrn Johann V. auf seine Stammeinlage vollständig erfüllt.

Der Wert des durch die Sachgründung in Form der Übertragung der Liegenschaft zu schaffenden Geschäftsanteils entspricht somit dem Schätzwert der einzubringenden Liegenschaft, sodass die Gesellschaft für den Geschäftsanteil eine vollwertige Gegenleistung erhält und sohin das festgesetzte Stammkapital in Höhe von 35.000,00 € zur Gänze gedeckt ist.“

Folgende Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2001, welche als Beilage ./A zur notariellen GZ. 4282 beigelegt wurde, liegt vor:

Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2001			
AKTIVA			PASSIVA
I. ANLAGEVERMÖGEN		I. EINBRINGUNGSKAPITAL	35.000,00
1. Grund und Boden	8.625,25	II. VERBINDLICHKEITEN	
2. Betriebsgebäude	-,--	1. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditunternehmungen	253.940,74
3. Garage	-,--	2. Darlehen Johanna V.	26.894,33
4. Elektroinstallationen	747,29	3. Verbindlichkeit Johann V. gemäß § 16 (5) UmgrStG	28.416,14
5. Schiebetor	713,14		344.251,21
6. Hofeinfahrt	1.543,13		
7. Umgründungsmehrwert	332.622,40	davon unbar	14.585,82 €
	344.251,21	in bar	13.830,32 €

Folgendes Gutachten der Wirtschaftstreuhänderin Elisabeth X., Buchprüferin und Steuerberaterin liegt als Beilage ./B zur notariellen GZ. 4282 vor:

*„Unternehmensbewertung
V. Vermietungs- GmbH*

Die seit mehr als 10 Jahre bestehende Tischlerei, Johann V., wird als nicht protokolliertes Einzelunternehmen geführt.

Der Tischlereibetrieb wird seit Beginn vom bisherigen Eigentümer in eigenen Betriebsräumlichkeiten am gleichen Standort betrieben.

Zum Stichtag 31. Dezember 2001 wird das Einzelunternehmen in zwei neu zu gründende Kapitalgesellschaften eingebracht. Eine Kapitalgesellschaft übernimmt die Produktion als Betriebsgesellschaft, die andere die Liegenschaft als Besitzgesellschaft.

Die einzubringenden Maschinen, technischen Anlagen und der Fuhrpark wurden einzeln bewertet, und diese Teilwerte der Unternehmensbewertung zu Grunde gelegt.

Zur Bewertung der Liegenschaft wurde ein Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen eingeholt.

Bewertungsgrundsätze

Grundsätzlich ergibt sich der Unternehmenswert als Barwert zukünftiger Erfolge. Der Barwert wird durch die aus der Nutzung des Gebäudes zu erzielenden Erlöse ermittelt werden.

1. Substanzwert

Der Substanzwert ist aus der Bewertung des Vermögens, der Schulden und sonstigen Lasten zu ermitteln.

Bei der Bewertung des betriebsnotwendigen Vermögens ist die Weiterführung des Betriebes zu unterstellen. Der Niederstwertgrundsatz und das Imperatprinzip sind nicht anzuwenden. Das Anlagevermögen ist unter Berücksichtigung seiner qualitativen Eignung für den Leistungsprozess, seines Alters und seiner Restnutzungsdauer unter Bedachtnahme auf die Wiederbeschaffungskosten zu bewerten. Anlagen, die aufgrund von Überkapazitäten oder aufgrund von Änderungen der Betriebsleistung für die betriebliche Leistungserstellung nicht mehr zu verwenden sind, sind mit den Veräußerungspreisen anzusetzen. Bei Anlagen, deren Leistungsfähigkeit aufgrund der technischen Entwicklung oder aufgrund von Änderungen des Leistungsprogrammes des Unternehmens geringer ist als die Leistungsfähigkeit wieder zu beschaffender Anlagen, sind angemessene Wertabschläge vorzunehmen. Die Wertabschläge sollen so bemessen werden, dass die künftigen Mehrausgaben oder Mindereinnahmen, die sich im Vergleich zum Einsatz modernerer Anlagen ergeben, ausgeglichen werden.

Das Sachumlaufvermögen ist nach dem Grundsatz der verlustfreien Bewertung anzusetzen. Wertmindernde Faktoren, wie technische oder modische Entwertung, Qualitätsmängel, vergleichsweise geringe Umschlaghäufigkeit, Verwertung und Veräußerungsrisiken, sind durch entsprechende Abschläge zu berücksichtigen.

Bedeutung des Substanzwertes für die Zukunftserlöse

Die Substanz eines Unternehmens, zu der dessen Vermögen und Lasten gehören, ist aus folgenden Gründen für die Zukunftserfolge von Bedeutung:

1. *Das Vermögen des zu bewertenden Unternehmens bildet eine wesentliche Grundlage für dessen künftige Ertragsfähigkeit. Das am Bewertungsstichtag vorhandene Vermögen führt zu künftigen Einnahmen oder zur Minderung künftiger Ausgaben.*
2. *Bei der Ermittlung der zukünftigen Erfolge ist von der bestehenden Vermögenssubstanz auszugehen; alle zur Erhaltung der Substanz erforderlichen Aufwendungen sind zu berücksichtigen. Grundlage für die Abschreibung bilden die Werte des Anlagevermögens.*
3. *Der Substanz kommt auch im Rahmen der Risikobeurteilung und der Beurteilung der Mobilität Bedeutung zu. Insbesondere bildet die Höhe und die Sicherheit der Erfassung und Bewertung der Lasten einen wesentlichen Risikofaktor für die zukünftige Entwicklung des Unternehmens.*

2. Ertragswert

Einflussgrößen

Sowohl die positiven als auch die negativen Einflussfaktoren auf die zukünftigen Erfolge sind genau zu bewerten. Dabei kommt es vor allem darauf an, die gegenwärtige und zukünftige Situation des Unternehmens zu beachten.

Grundsätze der Ermittlung

Die Prognose zukünftiger Erfolge ist in der Regel mit Unsicherheiten behaftet, die mit der Entfernung vom Bewertungsstichtag zunehmen. Die Unsicherheiten können durch eine möglichst vollständige Informationsbeschaffung, die eine Bewertung und Gewichtung der Chancen und Risiken ermöglicht, verhindert werden.

Die Schwierigkeiten der Prognose kann durch die Unterteilung des Planungszeitraumes in Phasen mit unterschiedlicher Genauigkeit und Verlässlichkeit der Schätzung durch die Aufspaltung der erwarteten Zukunftserfolge nach der Wahrscheinlichkeit ihrer Nachhaltigkeit und durch die Festlegung von Bandbreiten für Berechnungsvarianten Rechnung getragen werden.

Bei der Ermittlung der Zukunftserfolge ist das Iparitätsprinzip nicht anzuwenden, das heißt, es sind nicht nur Risiken, sondern auch Chancen zu berücksichtigen.

Die Zukunftserfolge sind grundsätzlich unter der Annahme der Aufrechterhaltung der Leistungsfähigkeit des Unternehmens zu ermitteln. Werden Änderungen der Unternehmenstätigkeit, der Rechtsform oder des Unternehmensverbundes berücksichtigt, so sind neben deren Auswirkungen auch die künftigen laufenden Erfolge zu erfassen.

Ergebnisse der Vergangenheit

Können die künftigen Erfolge aus den Ergebnissen der Unternehmensplanung abgeleitet werden, dienen die Erfolgsdaten der jüngeren Vergangenheit als Mittel der Kontrolle der Verlässlichkeit und Brauchbarkeit der Plandaten.

Liegen keine geeigneten Plandaten vor, müssen die Zukunftserfolge unmittelbar aus den Ergebnissen der jüngeren Vergangenheit abgeleitet werden. Dabei sind die Vergangenheitserfolge um außerordentliche Komponenten und einmalige Zuflüsse, die sich in Zukunft voraussichtlich nicht wiederholen werden und um die im Zeitpunkt der Unternehmensbewertung bereits eingetretenen oder erkennbaren Veränderungen der in der Vergangenheit wirksam gewesenen Erfolgsfaktoren zu berücksichtigen. Dies gilt insbesondere dann, wenn sich das Leistungsprogramm oder die Kapazität des Unternehmens geändert haben oder wenn sich Erfolge der Vergangenheit durch Strukturänderungen für die Zukunft negativ beeinflusst haben.

3. Ermittlung des Unternehmenswertes

Die Berechnung des Unternehmenswertes kann auf zwei Arten erfolgen:

Ewige Rente

Bei dieser Methode wird davon ausgegangen, dass der Ertragswert der zukünftigen Perioden eine gleich bleibende Größe hat.

Diese Überschüsse werden durch den Kapitalisierungszinssatz dividiert und ergeben dadurch den Ertragswert.

Übergewinnmethode

Die Übergewinnmethode stellt eine Sonderform der Mehrphasenmethode dar, bei der die Erfolge, welche die Normalverzinsung übersteigen, nur für einen begrenzten Zeitraum angesetzt werden. Dieser Methode liegt insbesondere die Überlegung zu Grunde, dass Erfolge, die über die normale Verzinsung des eingesetzten Kapitals hinausgehen, vielfach der

Ausfluss überdurchschnittlicher Unternehmensleistung, einer guten Konjunkturlage oder einer Monopolstellung sind und dass diese Einflussfaktoren nur zeitlich begrenzt wirksam sind.

Bei Anwendung der Übergewinnmethode ist es erforderlich, den Substanzwert zu ermitteln, um jenen durch das eingesetzte Kapital fundierten Erfolg abzuleiten, der als nachhaltig angesehen wird.

Die Übergewinndauer hängt von der Beurteilung der Einflussgrößen auf den Zukunftserfolg ab.

4. Vollständigkeitserklärung

Vom Unternehmer wurde mir eine Vollständigkeitserklärung in der Art übergeben, dass alle für die Bewertung des Unternehmens notwendigen Unterlagen und Aufklärungen vorgelegt wurden.

5. Gutachten

Die Liegenschaft wurde vom gerichtlich beeideten Sachverständigen Dipl.-Ing. Dr. K. bewertet.

Substanzwert

Der festgestellte Verkehrswert beträgt 5.791.000,00 S. Die aus der Einzelunternehmung übernommenen Schulden an Frau Johanna V. belaufen sich auf 370.074,00 S und die Bankverbindlichkeiten auf 3.494.300,76 S.

Der Substanzwert des Teilbetriebes der Besitzgesellschaft beträgt daher 1.926.624,25 S.

Ertragswert

Die im Gutachten des Sachverständigen angeführten monatlichen Mieterträge stellen realistische Werte dar.

erzielbare Nettomonatsmiete	37.000,00 S
ergibt Jahresnettoertrag	444.000,00 S
abzüglich 15 % Instandhaltungs- und Ausfallrisiko	66.600,00 S
ergibt nachhaltig erzielbaren Jahresartrag	377.400,00 S

Bei einem Kapitalisierungszinssatz von 5 % ergibt sich ein Ertragswert von 7.548.000,00 S.

Verkehrswert

Der Verkehrswert ergibt sich aus dem arithmetischen Mittel von Substanz- und Ertragswert.

Der Verkehrswert der Liegenschaft mit den übernommenen Schulden beträgt daher

4.737.000,00 S das entspricht rund 344.251,00 €

(Schilling Viermillionensiebenhundertsiebenunddreißigtausend).

Mit der Erklärung gemäß § 10 Abs. 1 des Kapitalverkehrsteuergesetzes (KVG) vom 26. September 2002 wurde von der Berufungswerberin (Bw.) die Einbringung der Liegenschaft EZ 1958, GB 45306 L. dem Finanzamt bekannt gegeben. Es wurde angeführt, dass ein Erwerb von Gesellschaftsrechten gemäß § 2 Z. 1 KVG vorliegt und der Wert der Gegenleistung 35.000,00 € beträgt. Es wurde darauf hingewiesen, dass die Steuer- und Abgabenbefreiung gemäß Art. III, § 12 ff UmgrStG, insbesondere der §§ 22 und 42 des zitierten Gesetzes in Anspruch genommen werden.

Dem Finanzamt wurde eine Abgabenerklärung gemäß § 10 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (GrESTG 1987) betreffend das Grundstück EZ 1958, Katastralgemeinde 45306 L. vorgelegt. Als Veräußerer wird Herr Johann V., geb. am 14. Oktober 1952, Tischler, Adr. angegeben. Als Erwerber wurde die V. Vermietungs- GesmbH, Adr. benannt. Der zu Grunde liegende Rechtsvorgang wäre der Sacheinlagevertrag vom 25. September 2002 beurkundet vom Notar Dr. Georg B.. Als Gegenleistung wurde das Einbringungskapital lt. Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2001 in Höhe von 35.000,00 € angegeben. Es wurde ein Antrag auf Grunderwerbsteuerbefreiung gemäß Art. III, § 12 ff UmgrStG gestellt.“

Mit dem Gesellschaftsteuerbescheid vom 11. Juli 2003 hat das Finanzamt aufgrund des Sacheinlagevertrages vom 25. September 2002 die Gesellschaftsteuer für den oben angeführten Rechtsvorgang mit 3.442,51 € festgesetzt. Berechnet wurde die Gesellschaftsteuer gemäß § 8 KVG mit 1 % vom Wert der Gegenleistung gemäß § 7 Abs. 1 Z. 1 lit. a KVG iVm. § 2 Z. 1 KVG in Höhe von 344.251,00 €. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die eingebrachte Liegenschaft kein Teilbetrieb gemäß § 12 UmgrStG sei. Der Wert des eingebrachten Vermögens sei gemäß § 10 BewG zu bewerten.

Mit Bescheid vom 11. Juli 2003 wurde die Grunderwerbsteuer aufgrund des Sacheinlagevertrages vom 25. September 2002 mit Herrn Johann V. in Höhe von 12.048,79 € vorgeschrieben. Die Berechnung der festgesetzten Grunderwerbsteuer erfolgte gemäß § 7 Z. 3 GrESTG 1987 mit 3,5 % von der Gegenleistung in Höhe von 344.251,00 €. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass es sich um keinen Umgründungsvorgang handelt, sodass die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu erheben war. Als Gegenleistung sei der Wert der Gesellschaftsrechte gleich Verkehrswert der Liegenschaft anzusetzen.

Mit dem Anbringen vom 13. August 2003 wurde die Verlängerung der Berufungsfrist bis 30. September 2003 beantragt. Die gegenständliche Berufung vom 23. September 2003, eingebracht am 24. September 2003, richtet sich gegen die Festsetzung der Gesellschaftssteuer in Höhe von 3.442,51 € und der Grunderwerbsteuer in Höhe von 12.048,79 €. Zur Begründung wurde ausgeführt:

„Mit den Gesellschaftsverträgen vom 25. September 2002 hat Herr Johann V. zwei Gesellschaften mit beschränkter Haftung gegründet, von denen nur eine – die Tischlerei V. GmbH – als Teilbetrieb gemäß § 12 UmgrStG anerkannt wurde, nicht jedoch die V. Vermietungs- GmbH.“

In einem Sacheinlageergänzungsvertrag wurde später klargestellt, dass Herr V. in der Vermietungs- GmbH die Einzelanfertigung von Möbeln im gehobenen Preisniveau weiterführen will, während in die Tischlerei V. GmbH die Serienfertigung auf niedrigerem Preisniveau ausgelagert werden soll, dass also sehr wohl zwei Teilbetriebe vorgesehen waren.“

In diesem Zusammenhang verweise ich auf den Steuerindex 2000, Anhang 57, vom 13. April 2000 über die Bestimmung des Teilbetriebes, wonach auch ein im Aufbau befindlicher Betrieb ausreicht, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen vorhanden sind und bei zeitgerechter Weiterverfolgung des Aufbauplanes ein selbständig lebensfähiger Organismus zu erwarten ist. Dieser selbständig lebensfähige Organismus und die wesentlichen Betriebsgrundlagen müssen nicht erst aufgebaut werden, sie sind schon aus Vaterszeiten vorhanden, da in dessen Ehre nur Einzelanfertigungen hergestellt wurden,

während Herr V. jun. mit der computerunterstützten Serienfertigung für diverse Großabnehmer erst vor einigen Jahren begonnen hat. Es bedarf somit keiner Umstellung und besonderer Einrichtungen, um Einzelfertigung zu betreiben. Sie kann mit dem in der Serienfertigung beschäftigten Personal nicht durchgeführt werden, sondern nur mit entsprechend ausgebildeten Kräften, erlaubt jedoch eine eigenständige Preisgestaltung für einen eigenen Kundenstamm und ist im Gegensatz zur Serienfertigung, ertragreicher. Die dazu notwendigen Maschinen und Geräte werden von beiden Nachfolgeförpern genutzt.

Zum Thema "Handelsrechtlicher Teilbegriff bei Umgründungen" darf ich auf die Abhandlung von Mag. Dr. Hofians, MMag. Schuch und Mag. Teufel in der Steuer- und Wirtschaftskartei 23/24 vom 15. August 1996, Seite 435 ff verweisen, die ich ausschnittsweise zitiere:

"Wenn auch die Tendenz in der deutsch- und österreichischen Literatur dahin geht, dass dem Teilbetriebsbegriff des Art. 2 lit. i FRL der Inhalt beizumessen ist, der dem in Deutschland und Österreich herrschenden Verständnis dieses Begriffs im Sinne deren reichhaltigen Judikatur des VwGH und des BFH entspricht, so darf dennoch nicht übersehen werden, dass es sich bei dem in Art. 2 lit. i FRL verwendenden Begriff "Teilbetrieb" um einen eigenständigen Begriff des Gemeinschaftsrechts handelt, der letztendlich vom EuGH auszulegen ist. Vom EuGH wird dabei im Rahmen der Auslegung insbesondere die Einheit des Gemeinschaftsrechts betont. Dieser Grundsatz der Einheit des Gemeinschaftsrechts besagt, dass das Gemeinschaftsrecht von allen Mitgliedsstaaten gleichmäßig angewendet werden soll, damit eine vollkommene Wertbewerbsgleichheit gesichert wird. Die Begriffe des Gemeinschaftsrechts sind daher in autonome Begriffe zu qualifizieren, die durch das Gemeinschaftsrecht selbst und nicht durch eine Verweisung auf das nationale Recht bestimmt werden.

Für die Auslegung in Art. 2 lit. i FRL darf daher nicht nur auf das Verständnis dieses Begriffs in den nationalen Rechtsordnungen zurückgegriffen werden. Vielmehr ist zu versuchen, den Begriff autonom zu bestimmen. Dabei sind insbesondere die Ziele der FRL in die Betrachtung miteinzubeziehen, weil auch der EuGH der teleologischen Auslegung unter Beachtung des so genannten "effet utile" einer Maßnahme den Vorrang einräumt. Der EuGH hat in einem Urteil vom 13. Oktober 1992 wesentliche Aussagen zum europäischen Teilbegriff getroffen, ohne dabei jedoch konkret auf den Teilbetriebsbegriff in Art. 2 lit. i FRL einzugehen. Dieses Urteil ist nämlich zum Kapitalverkehrssteuerrecht ergangen, wobei jedoch die Kapitalverkehrssteuerrichtlinie keine Definition des Teilbetriebsbegriffs aufweist. Konkret ging es in dem Verfahren um die Frage, ob eine Filiale einen "Tätigkeitszweig" im Sinne des Art. 7 Abs. 1 lit. b der Kapitalverkehrssteuerrichtlinie (KVStRL) darstellen kann (Seite 446).

Nach europarechtlichen Bestimmungen ist es nicht erforderlich, dass sich die Tätigkeit des Teilbetriebes deutlich von der übrigen Tätigkeit des Gesamtbetriebes abhebt. Im Gemeinschaftsrecht kann ein Teilbetrieb vielmehr auch dann vorliegen, wenn er sich weder in räumlicher Hinsicht noch durch eine Produktpalette deutlich vom Rest des Unternehmens abhebt. Andererseits erfordert der europarechtliche Teilbetriebsbegriff habe keine Merkmale, die nach der vom VwGH entwickelten Definition des Teilbetriebs nicht vorliegen müssten. Der Teilbetriebsbegriff des Europarechts im Allgemeinen und des Art. 2 lit. i FRL im speziellen ist daher weiter als der des geltenden österreichischen Ertragssteuerrechts. Im Ergebnis stellt damit ein Teilbetrieb im Sinne des österreichischen Rechts steht auch einen Teilbetrieb im Sinne des Europarechts dar Der österreichische Teilbetriebsbegriffs muss daher bei der Beurteilung von Umgründungsvorgängen im Sinne des Umgründungssteuergesetzes jedenfalls nach dem – inhaltlich weiteren – europarechtlichen Verständnis ausgelegt werden. Da nämlich § 12 Abs. 2 Z. 1 UmgrStG den Teilbetriebsbegriff der FRL in österreichisches Recht umsetzt, ist diese Vorschrift richtlinienkonform im Sinne des durch die FRL gebotenen Verständnisses auszulegen. Um nicht mit Europarechtswidrigkeit belastet zu sein, muss auch die durch die betreffenden Vorschriften des Umgründungssteuergesetzes tatbestandlich in Bezug genommene Norm des § 3 Z. 15 FBG im Sinne dieses weiteren europarechtlichen Verständnisses des Teilbetriebsbegriffs ausgelegt werden (Seite 448).

Hofians/Schuch/Teufel schließen ihre Abhandlung mit der Feststellung, dass dem europarechtlichen Teilbetriebsbegriff Vorrang vor der innerstaatlichen Teilbetriebsdefinition zukommt und das der europarechtliche Teilbetriebsbegriff weiter ist als der innerstaatliche (Seite 449).“

Nach Einsicht in den Körperschaftsteuerakt der Bw. beim Finanzamt Linz zu StNr.: 057/8552 wurde der Bw. im Vorhalt vom 6. Februar 2008, zugestellt am 7. Februar 2008, vorgehalten, dass die steuerliche Erfassung der V. Vermietungs GmbH erfolgte erst im November 2003 erfolgt ist. Eine vollständige Meldung der Einbringung bei dem gemäß § 58 der Bundesabgabenordnung für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt liege nach der Aktenlage nicht vor. Weiters wurde die Bw. darauf hingewiesen, aus dem Firmenbuchauszug betreffend die Fa. V. Vermietungs GmbH (FN 231852 i) vom 5. Februar 2008 gehe nicht hervor, dass eine Einbringung durch Sacheinlage erfolgt ist. Die Einbringung des Betriebes des nicht protokollierten Einzelunternehmens „Johann V. Bau- und Möbeltischlerei“ sei laut Firmenbuchauszug vom 5. Februar 2008 in die Fa. Tischlerei V. GmbH erfolgt (FN 227419 s) erfolgt.

Dazu wurde keine weitere Stellungnahme abgegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 13. Abs. 1 des Umgründungsteuergesetzes (UmgrStG) in der für den gegenständlichen Fall geltenden Fassung des BGBI.-Nr. 1996/797 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, wenn innerhalb der in § 202 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches genannten Frist nach Ablauf des Einbringungsstichtages

- 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 erfolgt. Erfolgt die Anmeldung oder Meldung nach Ablauf der genannten Frist, gilt als Einbringungsstichtag der Tag des Einlangens.

Nach § 13 Abs. 2 UmgrStG kann der Einbringungsstichtag auch ein Tag sein, an dem das Vermögen dem Einbringenden noch nicht zuzurechnen war, wenn das Vermögen im Erbwege erworben wurde und eine Buchwerteinbringung (§§ 16 und 17 UmgrStG) erfolgt.

Der Textaufbau des § 13 Abs. 1 UmgrStG zeigt an, dass das System der Meldung beim Finanzamt dem System der Anmeldung beim Firmenbuch gleichgestellt bzw. ihm nachempfunden ist. Die Meldung muss daher, um die Eigenschaft einer die Steuerwirksamkeit einer Einbringung auslösenden Handlung zu besitzen, vollständig sein und alle Mindestelemente des Einbringungsvertrages in exakter und jeden Zweifel ausschließenden Form enthalten oder sich auf den unterfertigten Einbringungsvertrag beziehen. Im Normalfall einer vertraglich abgeschlossenen Einbringung ist der Meldung der Einbringungsvertrag und der einen integrierenden Teil des Vertrages darstellende Jahres- oder Zwischenabschluss samt Einbringungsbilanz (soweit nicht privat gehaltene Kapitalanteile betroffen sind) anzuschließen.

Da im gegenständlichen Fall weder eine Anmeldung der Einbringung im Wege der Sachgründung bzw. einer Kapitalerhöhung zur Eintragung in das Firmenbuch, noch eine Meldung der Einbringung bei dem gemäß § 58 der Bundesabgabenordnung für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt erfolgt ist, konnten die mit einer Einbringung iSd. Art. III UmgrStG verbundenen steuerrechtlichen Wirkungen nicht eintreten. Auch eine Möglichkeit zur Sanierung ergibt sich aus den zitierten gesetzlichen Bestimmungen nicht.

Damit kommen auch die steuerrechtlichen Begünstigungen des § 22 Abs. 3 und 4 UmgrStG nicht zur Anwendung. Eine Auseinandersetzung mit der Sach- und Rechtsfrage, ob ein Teilbetrieb vorgelegen ist, der in die Bw. eingebracht wurde, kann somit unterbleiben. Das Finanzamt hat daher im Ergebnis zu Recht eine Festsetzung der Gesellschaftsteuer vorgenommen. Auch die Heranziehung des Wertes der erworbenen Gesellschaftsrechte als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer war rechtmäßig. Die gegenständliche Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 5. März 2008