



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Hans Werner Schögggl, Dr. Harald Sippl und Thomas Albrecht im Beisein der Schriftführerin X über die Berufung der Bw., vertreten durch WITAGO Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.mmbH., 1190 Wien, Friedlgasse 25/3/17, vom 12. Oktober 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln, vertreten durch Mag. M. Schweinberger, vom 8. September 2004 betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2000 nach der am 27. September 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten/fortgesetzten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

**A)** Die Berufungswerberin (Bw.) wurde für das Jahr 2000 zunächst erklärungsgemäß zur Körperschaftsteuer veranlagt.

Im Jahr 2004 fand eine abgabenbehördliche Prüfung statt, über die der **BP-Bericht** vom 22. Juli 2004 (OZ 100 ff./2000) angefertigt worden ist. Unter Tz 12 wird unter der Überschrift "Einlage" eine Erfolgsänderung von S 1,497.192,00 angeführt und auf Punkt 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2. Juli 2004 (OZ 109 f./2000) verwiesen. Dort wird Folgendes ausgeführt:

Unter Einbringung im Sinne des § 12 Abs. 1 UmgrStG sei die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen oder Kapitalanlagen (Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG) auf eine Körperschaft gemäß § 12 Abs. 3 UmgrStG gegen Gewährung von Gegenleistungsanteilen zu verstehen.

Merkmale eines Teilbetriebes seien u.a. eigenes Anlagevermögen, selbstständige Organisation, eigene Verwaltung, eigenes (im jeweiligen Betriebszweig unmittelbar tätiges) Personal. Die Einlage von lediglich Maschinen könne nach Ansicht des Betriebsprüfers folglich keinen Teilbetrieb begründen, zumal die eigenständige Lebensfähigkeit des Betriebsteiles von lediglich Maschinen ohne Personal denkunmöglich sei.

Gemäß Einlagevertrag vom 9. Juni 2000 (= Nachtrag Nr. 5 des Gesellschaftsvertrages der Gesellschaft O.. [im Folgenden: O.I.]) seien Maschinen mit Buchwert in Höhe von S 3,311.258,00 eingelegt worden. Der gemeine Wert der Einlage werde aufgrund des Fachgutachtens Nr. 2/2000 vom 8. Juni 2000 des Sachverständigen Ing. MZ in Höhe von S 4,808.450,00 ermittelt. Aus o.a. Gründen liege nach Ansicht des Betriebsprüfers keine Einbringung nach § 12 UmgrStG vor, sondern sei eine Entnahme beim geprüften Unternehmen und eine Einlage bei der Gesellschaft O. I. getätigt worden und seien folglich die stillen Reserven gewinnerhöhend aufzulösen.

Folgende Wertermittlung wurde angestellt:

Einlage für 2000	Beträge in ATS
laut Veranlagung	3,311.258,00
laut Betriebsprüfung	4,808.450,00
<b>Erfolgsänderung</b>	<b>1,497.192,00</b>

Unter Tz 13 des BP-Berichtes wurde das zu versteuernde Einkommen = Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2000 mit S 5,080.790,00 (= S 3,583.598,00 + S 1,497.192,00) ermittelt.

**B)** Mit Bescheid vom 8. September 2004 wurde das Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das Jahr 2000 wieder aufgenommen und mit selben Datum der Sachbescheid (OZ 39/2000) erstellt.

Bei Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 5,080.790,00 belief sich die Körperschaftsteuer auf S 1,727.472,00 (= € 125.540,29). Die Abgabennachforderung betrug S 509.048,00 (= € 36.993,96).

**C)** In der gegen den Körperschaftsteuerbescheid laut Abschnitt B) erhobenen **Berufung** (OZ 46 ff./2000) wurde beantragt, die Einbringung des Teilbetriebes R. in die O. I. als eine unter die Begünstigungen des UmgrStG mit Buchwertfortführung fallende Einbringung anzuerkennen.

Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

Die Feststellungen der Betriebsprüfung seien sowohl formal als auch materiell unrichtig, weil neben den Maschinen auch ein Produkt und ein Kundenstock übergeben worden sei. Richtig sei, dass kein Personal übergeben worden sei, weil das Unternehmen an diesem Standort kein eigenes Personal beschäftigt, sondern die Bedienung der Maschinen outgesourct habe.

Die Bw. habe auf dem Standort R. (Slowakei) eine Kunststofffertigungsstraße zur Erzeugung von Polyethylenfolien betrieben. Der Betrieb sei so organisiert worden, dass die Fertigung der Kunststofffolien ausschließlich durch fremdes Personal bewältigt worden sei, sodass keine eigenen Mitarbeiter beschäftigt worden seien. Aus der Sicht des Prüfungsorganes sei das Betreiben von Maschinen ohne eigenes Personal denkunmöglich, was unrichtig sei, weil die Bw. Jahre hindurch den Betrieb nicht nur so organisiert, sondern auch de facto so geführt habe.

Im Jahr 2000 sei dieser Teilbetrieb bestehend aus einer kompletten Fertigungsstraße vom Silo über den Extruder bis zu den Verpackungsmaschinen für die Herstellung des Produktes "Müllsack" sowie die dazugehörigen Abnehmer (= Kunden) von der Bw. in die Tochterunternehmung O. I. eingebracht worden. Der Teilbetrieb sei ohne Unterbrechung mit allen Rechten und Befugnissen übergeben worden, wie die übertragende Gesellschaft diese besessen und benutzt habe und zu besitzen und zu benützen berechtigt gewesen sei.

Die formale Unrichtigkeit der Prüfungsfeststellungen werde damit begründet, dass keine umfassende Sachverhaltsermittlung und keine amtliche Ermittlung stattgefunden hätten. Das Prüfungsorgan habe sofort jede Ermittlung in dem Augenblick abgebrochen, als festgestanden sei, dass kein Personal übergeben worden sei. Obwohl während der Prüfungshandlung mehrfach darauf hingewiesen worden sei, dass der Betrieb ohne eigenes Personal organisiert worden sei und, dass nicht nur Maschinen, sondern darüber hinausgehend ein Produkt und ein Kundenstock, somit die wichtigsten Betriebsgrundlagen, übergeben worden seien, seien diese Tatsachen nicht zur Kenntnis genommen und gewürdigt worden. Darüber hinaus habe es auch keine eigenständigen Ermittlungen gegeben, wodurch das Veranlagungsverfahren mit gravierenden formalen Mängeln belastet worden sei.

Bezüglich der Qualifizierung der Einbringung als Teilbetrieb oder lediglich als Maschinen werde angeführt, dass die Beurteilung nicht davon abhängen könne, ob eigenes Personal beschäftigt werde oder nicht. Die Beurteilung habe vielmehr nach dem Kriterium zu erfolgen, ob die wichtigen Betriebsgrundlagen übergeben worden seien und dem Nachfolger ein Fortführen des Betriebes, so wie es der Vorbesitzer getan habe, möglich sei. Dies sei eindeutig der Fall, weil auch der Vorbesitzer den Betrieb ohne eigenes Personal geführt habe und dieser nichts übergeben könne, was dieser auch nicht selbst beschäftigt habe. Das Outsourcing von Personalleistungen sei in der modernen Wirtschaft ein durchaus praktikables Mittel, um fixe in

variable Kosten zu verwandeln und um die Effizienz des Betriebes zu steigern. In Interpretation des VwGH-Erkenntnisses vom 29. Jänner 2004, 2000/15/0144, werde für die Qualifizierung, ob ein Betrieb (Teilbetrieb) vorliege oder nicht, ausgeführt, dass es entscheidend sei, ob die wesentlichen Betriebsgrundlagen übergeben worden seien. Dies treffe im Fall der Bw. eindeutig zu, weil die Fertigungsstraße einer Kunststoffproduktion technisch so konzipiert sei, dass ein Abtransport und eine Installation auf einem anderen Standort einem technischen Totalschaden gleichkomme und nur daher wirtschaftlich nicht sinnvoll sei. Die Maschinen seien weiters so gelagert, dass ohne entsprechende Investitionskosten die Umrüstung auf ein anderes Produkt technisch unmöglich sei. Im vorliegenden Fall seien daher durch die Übergabe dieser Fertigungsstraße samt dem Produkt und den Kunden als die Abnehmer der gesamten Produktion somit die wichtigsten Betriebsgrundlagen übergeben worden.

Die Bedienung der vollautomatischen Maschinen, ob durch eigenes oder outgesourcetes Personal, sei von völlig untergeordneter Bedeutung, weil durch die Automatisierung das Produkt feststehe und nur mit sehr hohem Aufwand, der meistens wirtschaftlich nicht gerechtfertigt sei, geändert werden könne.

Zusammenfassend werde festgestellt, dass die im BP-Bericht festgehaltenen Feststellungen aus formeller Sicht wegen mangelnder Sachverhaltsermittlung und mangelnder Würdigung der Unterlagen und in materieller Hinsicht wegen der Übergabe der wesentlichen Betriebsgrundlagen unrichtig seien.

**D)** Mit Schreiben vom 24. März 2006 wurde vom Betriebsprüfer zur Berufung Stellung genommen (OZ 67 ff./2000):

#### 1. Sachverhalt:

Eine Maschine sei von der Bw. angeschafft, aktiviert und entsprechend der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer abgeschrieben worden. Diese Maschine sei von Anfang an für die verbundene slowakische Gesellschaft O. I. angeschafft worden, und es sei diese Maschine auch ausschließlich von dieser slowakischen Gesellschaft mit deren Mitarbeitern in der Slowakei genutzt worden. Im Gegenzug dazu sei dem geprüften Unternehmen ein Preisnachlass im Sinne der OECD Verrechnungspreisrichtlinien gewährt worden, der in Summe der AfA der fraglichen Maschine entsprochen habe. Im Prüfungszeitraum sei diese Maschine aus dem Anlagevermögen des geprüften Unternehmens mit dem Buchwert entnommen worden und mit dem Verkehrswert, entsprechend dem Gutachten des slowakischen Gutachters Ing. MZ in die verbundene O. I. eingelegt worden.

#### 2. Lösung der Betriebsprüfung:

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei von der Bw. kein Teilbetrieb entnommen und in die slowakische O. I. eingebracht worden, sondern sei lediglich eine Maschine, die sich im Anlagevermögen der Bw. befunden habe, entnommen worden und sei diese Maschine in die O. I. eingelegt worden. Die stillen Reserven dieser Maschine seien folglich gewinnerhöhend aufzulösen.

### 3. Begründung:

Voraussetzung für eine Einbringung im Sinne des § 12 Abs. 1 UmgrStG sei, dass Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG auf eine Körperschaft gemäß § 12 Abs. 3 UmgrStG gegen Gewährung von Gegenleistungsanteilen übertragen werde.

Eingebracht worden sei lediglich eine Maschine. Personal sei nicht eingebracht worden, da die verbundene slowakische Gesellschaft mit ihrem und ausschließlich von ihr bezahltem Personal sich der vom geprüften Unternehmen = Bw. zur Verfügung gestellten Maschine bedient habe.

Die entscheidende Frage laute daher: Könne lediglich eine Maschine, unabhängig von Größe, Wertigkeit oder Beschaffenheit einen Teilbetrieb begründen oder nicht? Voraussetzung für das Vorliegen eines Teilbetriebes im Sinne des UmgrStG sei die "eigenständige Lebensfähigkeit" des fraglichen Betriebsteiles.

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens könne eine Maschine für sich allein, ohne den Faktor menschliche Arbeit, d.h. ohne mit dieser Maschine tätig werdendem Personal, und dieses sei evidentermaßen nicht eingebracht worden, da es im geprüften Unternehmen nie vorhanden gewesen sei, in wirtschaftlicher und logischer Betrachtungsweise keine wirtschaftlich "eigenständige Lebensfähigkeit" entwickeln. Es sei daher die in Frage stehende Maschine kein Teilbetrieb, sondern lediglich eine Maschine, die mit dem gemeinen Wert zu entnehmen und mit diesem Wert in eine andere Gesellschaft einzubringen sei.

### 4. Beantwortung einzelner Punkte des Berufungsschreibens:

Im zweiten Absatz werde seitens der Bw. ausgeführt, dass neben der Maschine auch ein Produkt und der Kundenstock übergeben worden sei.

Dies sei unzutreffend, da mit dieser Maschine zwar Produkte produziert worden seien, nur hätten diese von der Bw. nicht übergeben werden können, da die Bw. nie Eigentümer der fraglichen Produkte gewesen sei. Es seien mit der von der Bw. (der O. I.) zur Verfügung gestellten Maschine Produkte produziert worden, dies auf Kosten und Gefahr der slowakischen Gesellschaft, mit deren Personal und deren Gestehungskosten. Ein Kundenstock habe ebenfalls nicht übergeben werden können, da der Kundenstock nicht mit der Produktionsmaschine in Beziehung gestanden sei, sondern durch die slowakische Gesellschaft selbst aufgebaut worden sei, durch eigenen Vertrieb der selbst produzierten Produkte.

Im dritten Absatz des Berufungsschreibens werde ausgeführt, dass der Betrieb so organisiert gewesen sei, dass die Fertigung durch fremdes Personal bewältigt worden sei, sodass keine eigenen Mitarbeiter beschäftigt worden seien.

Auch diese Behauptung sei unzutreffend, da es sich beim tätigen Personal nicht um "fremdes" Personal gehandelt habe, sondern um das Personal des slowakischen Betriebes. Wäre die Behauptung seitens der Bw. richtig, dann wäre das tätige Personal zwar nicht im Personalaufwand der Bw. aufgeschienen, wohl aber im Sachaufwand der Bw. und wären gleichzeitig die erzielten Einnahmen der slowakischen Gesellschaft als Betriebsstätteneinnahmen in der Bilanz der Bw. aufgeschienen. Dies sei nicht so gewesen, weil der slowakische Betrieb keine Betriebsstätte der Bw., sondern ein eigener Betrieb sei, der demselben Eigentümer gehöre.

**E)** Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 11. Mai 2006 (OZ 74/2000) wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der zusätzlichen Begründung (OZ 75 f./2000) zu diesem Bescheid wurde Folgendes ausgeführt:

Wie bereits im BP-Bericht vom 22. Juli 2004 ausgeführt, sei von der Bw. kein Teilbetrieb entnommen, sondern lediglich eine Maschine aus dem Anlagevermögen entnommen und in die O. I. eingelegt worden. Daher seien die stillen Reserven dieser Maschine gewinnerhöhend zu erfassen gewesen.

Begründet wird die Nichtanerkennung eines Einbringungsvorganges im Sinne des § 12 Abs. 1 UmgrStG damit, dass durch die Einbringung einer Maschine kein Teilbetrieb eingebracht worden sei. Voraussetzung für das Vorliegen eines Teilbetriebes im Sinne des UmgrStG sei die "eigenständige Lebensfähigkeit" des fraglichen Betriebsteiles.

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens könne eine Maschine für sich allein ohne den Faktor menschlicher Arbeit, d.h. ohne mit dieser Maschine tätig werdendem Personal in wirtschaftlicher und logischer Betrachtungsweise keine wirtschaftlich "eigenständige Lebensfähigkeit" entwickeln. Daher sei die in Frage stehende Maschine kein Teilbetrieb, welche mit dem gemeinen Wert zu entnehmen gewesen und mit diesem Wert in eine andere Gesellschaft einzubringen sei.

Wenn nun im Berufungsschreiben ausgeführt werde, dass neben der Maschine auch ein Produkt und ein Kundenstock übergeben worden sei, so sei dies unzutreffend. Mit dieser Maschine seien zwar Produkte produziert worden, nur hätten diese von der Bw. nicht übergeben werden können, da die Bw. nie Eigentümer der fraglichen Produkte gewesen sei. Es seien mit der von der Bw. zur Verfügung gestellten Maschine Waren auf Kosten und Gefahr der slowakischen Gesellschaft produziert worden, und zwar mit deren Personal und deren Gestehungskosten. Ein Kundenstock habe ebenfalls nicht übergeben werden können, da der Kundenstock nicht mit der Produktionsmaschine in Beziehung gestanden sei, sondern durch

die slowakische Gesellschaft selbst aufgebaut worden sei, durch eigenen Vertrieb der selbst produzierten Produkte.

Weiters werde im Berufungsschreiben ausgeführt, dass die Fertigung durch fremdes Personal bewältigt worden sei, sodass keine eigenen Mitarbeiter beschäftigt worden seien. Diesem Vorbringen müsse widersprochen werden, da es sich beim tätigen Personal nicht um "fremdes" Personal gehandelt habe, sondern sei das Personal des slowakischen Betriebes tätig geworden. Wäre die Behauptung seitens der Bw. richtig, dann wäre das tätige Personal zwar nicht im Personalaufwand der Bw. wohl aber in deren Sachaufwand gewesen. Gleichzeitig wären die erzielten Einnahmen der slowakischen Gesellschaft als Betriebsstätteneinnahmen in der Bilanz der Bw. aufgeschienen. Dies sei so nicht gewesen, weil der slowakische Betrieb keine Betriebsstätte der Bw. sei, sondern ein eigener Betrieb mit demselben Eigentümer.

**F)** Mit Schreiben vom 24. Mai 2006 wurde seitens der Bw. der **Vorlageantrag** (OZ 78/2000) gestellt.

**G)** Mit Schreiben vom 24. Juni 2010 erging an die Bw. das Ersuchen die folgend bezeichneten Unterlagen beizubringen und die nachstehend angeführten Fragen zu beantworten:

- 1) Zunächst werde ersucht, zu der diesem Schreiben beigelegten Stellungnahme der Betriebsprüfung zum Berufungsschreiben eine schriftliche Gegenäußerung zu erstatten.
- 2) In der Bilanz zum 31. Dezember 2000 würden unter Punkt A.II.2. (technische Anlagen und Maschinen) S 2,986.120,00 ausgewiesen. In der Bilanz zum 31. Dezember 1999 habe der diesbezügliche Vermögenswert noch S 7,188.769,00 betragen. Um Bekanntgabe der Gründe für die Verminderung dieser Vermögensposition im Jahr 2000 werde ersucht. Weiters werde ersucht, eine vollständige Kopie dieses Anlagekontos betreffend das Jahr 2000 mitzusenden. Das dabei jeweils verwendete Gegenkonto sei verbal zu benennen.
- 3) Das Kontoblatt zum Konto "Anteile an verbundenen Unternehmen", Punkt A.III.1. der Bilanz zum 31. Dezember 2000 werde benötigt. Diese Vermögensposition sei im Streitjahr um S 3,393.521,03 gestiegen. Es werde um Erläuterung ersucht, inwiefern von diesem Wertzuwachs die slowakische Tochtergesellschaft O. I. betroffen sei.
- 4) Zur Vermögensposition "Forderungen gegenüber verbunden Unternehmen", Punkt B.II.2. der Bilanz zum 31. Dezember 2000, werde ebenfalls das vollständige Kontoblatt gebraucht. Diese Position habe im Streitjahr um S 7,638.848,10 zugenommen.
- 5) Der Handelsregisterauszug betreffend die O.I. sei in deutscher Fassung beizubringen.
- 6) Es werde ersucht, den Einlagevertrag vom 9. Juni 2000 in der deutschsprachigen Version nachzureichen.

7) Bei den in die O. I. übertragenen Anlagegütern stellten sich die Fragen nach einem eigenen Warenlager, einer eigenen Verwaltung, eigenem Geschäftspapier und eigenen Rechnungen, eigenem Kundenkreis und eigener Werbetätigkeit, die zum Zeitpunkt der Übertragung mitüberreicht oder zugänglich gemacht worden seien. Dazu würden genaue Unterlagen und Auskünfte erbeten.

8) Für den Fall der Annahme einer Einbringung eines Teilbetriebes in die O.I. sei eine Einbringungsbilanz beizubringen, wobei die dabei verwendeten Wertansätze zu erläutern seien. Gemäß § 14 Abs.1 UmgrStG endete in diesem Fall das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit dem Einbringungsstichtag.

**H)** Mit Schreiben vom 6. September 2010 wurde der **erste Teil** der Stellungnahme seitens der Bw. übermittelt.

ad 1): Die zu diesem Punkt abverlangte schriftliche Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung werde bis zum Ende des Monats erstattet.

ad 2): Die Verringerung der Bilanzposition "Technische Anlagen und Maschinen" vom 31. Dezember 1999 auf den 31. Dezember 2000 habe die Ursache durch normale Abschreibungen in Höhe von ca. € 2,9 Mio. und Abgängen in Höhe von ca. € 2,4 Mio. (= ATS 33 Mio.). Die Abgänge entsprächen der Beteiligung am Tochterbetrieb O.I. in der Slowakei.

Eine Aufstellung über die detaillierte Entwicklung dieser Bilanzposition werde mitgesendet. Ebenso mitgesendet werde eine detaillierte Aufstellung jener Maschinen, die in die O.I. eingebracht worden seien mit genauer Bezeichnung der Anlagennummern und den jeweiligen Buchwerten zum Einbringungsstichtag. Die gewünschte Kopie des Anlagenkontos sei beigelegt.

Bei der Position "Abgang" seien jene Maschinen zu verstehen, die im Zuge der Einbringung in die O.I. mittels Buchwertfortführung von der Position "Maschinen" unter die Position "Beteiligungen" gewandert seien.

ad 3): In der Beilage sei eine Kopie des Kontos "Beteiligungen" angeschlossen. Die Steigerung im Kalenderjahr 2000 betreffe ausschließlich die O.I. Der Anteilserwerb im Ausmaß von 50% von Ing. KH, erhöht um die mittels Einbringungsvertrag eingebrachten Maschinen, die teilweise schon im Bestand gewesen seien, durch Umbuchungen der Konten 0405, 0406 und 0440 sowie um die Anschaffung einer weiteren Maschine im Ausmaß von ATS 902.000,00 ergebe den Wert der Beteiligung.

ad 4): Beigelegt seien die Kontoblätter "Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmungen". Bei den verbundenen Unternehmungen handle es sich neben der H-GmbH.



auch um Forderungen an die O.I. Slowakei. Durch den Erwerb der Anteile an der O.I. seien in der Folge auch die Geschäftsbeziehungen untereinander gestiegen. Weiters sei es zu einer Änderung des Ausweises von den normalen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen unter den Ausweis der Forderung an verbundene Unternehmungen gekommen. Bei diesen Forderungen handle es sich ausschließlich um Forderungen aus Warenbewegungen, die sich aus dem Geschäftsverlauf ergäben.

ad 5): Beigelegt sei ein Handelsregistrauszug betreffend die O.I. in slowakisch, welcher beglaubigt übersetzt worden sei.

ad 6): Der gewünschte Vertrag (d.i. Einlagevertrag vom 9. Juni 2000) samt deutscher Übersetzung sei beigeschlossen.

ad 7): Zu diesem Punkt werde noch mit Punkt 1) Stellung genommen.

ad 8): Zu diesem Punkt werde ebenfalls wie zu Punkt 1) und Punkt 7) später Stellung genommen.

Diesem Schreiben sind folgende Unterlagen beigeschlossen:

a) Ergänzung für Stellungnahme UFS:

Folgende Abgangswerte sind hier angeführt:

Kontonummer	Anlagegut	Abgangswert (in S)
405	Fertigungsmaschine	550.442,00
406	Fertigungsmaschinen IG	1,852.152,00
440	sonstige Maschinen	6.664,00
Summe		2,409.258,00

b) Anlagenverzeichnis der Beteiligung an der O.I..

c) Kontoblatt 405 mit dem Abgang der Fertigungsmaschine um S 550.442,00; Gegenkonto 830.

d) Kontoblatt 406 mit dem Abgang der Maschine um S 1,852.152,00; Gegenkonto 830.

e) Kontoblatt 440 mit dem Abgang der Maschine um S 6.664,00; Gegenkonto 830.

f) Anlagenspiegel vom 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2000:

Kontonummer	Anlagegut	Buchwert Ende 2000	Buchwert Ende 1999
405	Fertigungsmaschinen	463.278,00	1,737.357,00
406	Fertigungsmaschinen IG	2,522.840,00	4,419.522,00
440	sonst. Maschinen	2,00	1,031.890,00
Summe		2,986.120,00	7,188.769,00

g) Liste der Steuerbilanz betreffend die AfA.

h) Kontoblatt 800 "Beteiligungen": Buchung der Beteiligung an der O.I. um S 3,393.521,03.

i) Kontoblatt 830 "Beteiligungen an verbundenen Unternehmungen" als Gegenkonto der drei unter c) bis e) angeführten Buchungen.

j) Vertrag vom 16. August 2000 betreffend den Übertrag des geschäftlichen Anteiles der O.I. Bratislava, um SK 250.000,00 = ATS 82.263,03. Verkäufer des Anteiles sei Ing. KH, Erwerber des Anteiles sei die Bw. gewesen.

k) Ergänzung für Stellungnahme UFS:

Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen	31.12.2000	31.12.1999
Verr.kto Y. Ges. mbH.	0,00	2,448.853,93
Kundenkto.verbundene Unternehmen (O.I. und H.Y.)	8,635.862,84	7,007.631,04
Darlehen O.I.	4,342.272,41	0,00
Überz.Lief.Kto. O.I.	4,116.197,82	0,00

l) Auszug aus dem Handelsregister des Kreisgerichtes Bratislava, Einlageblatt Nummer 5293/B; Handelsname: O.I. in Adr.. Tag der Eintragung: 21. Juni 1993.

Rechtsstatus: Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Unternehmensgegenstand: Warenankauf zwecks deren Weiterverkauf, Handel mit der Ware, für die eine Sonderbewilligung notwendig ist; Vermittlungstätigkeit im Handelsbereich; Verarbeitung und Produktion von Materialien aus Kunststoffen; Immobilienbüro – Vermittlung des Liegenschaftsankaufs und –verkaufs; Unternehmenstätigkeit im Bereich der Abfallbehandlung, außer gefährliche Abfälle.

Geschäftsführer: VM, geb. XxX, und JH, geb. YyY;

Gesellschafter: Bw., und Ing. KH, Adr.1;

Höhe des Stammkapitals: € 514.904,07.

**I)** Mit Schreiben vom 2. Dezember 2010 wurde der **zweite Teil** der Stellungnahme seitens der Bw. übermittelt:

ad 1): Der Stellungnahme der Betriebsprüfung werde entgegnet, dass die Behauptung, es sei lediglich eine Maschine, unrichtig sei, weil es sich um 14 an der Zahl handle, und es sich im Konkreten nicht um Einzelmaschinen, sondern um eine Aneinanderreihung dieser Maschinen handle, die eine gesamte Fertigungsstraße ergäben.

Die Maschinen zur Kunststoffherzeugung seien derart ausgelegt, dass eine Umrüstung auf ein anderes Produkt sehr zeitaufwendig und kostenintensiv sei und daher wirtschaftlich keinen Sinn mache. Es werde daher festgehalten, dass es sich um eine komplette Produktionsanlage für die Erzeugung von Müllsäcken handle, wo auf der einen Seite das Rohmaterial eingefüllt werde und auf der anderen Seite die fertig produzierten Müllsäcke samt Banderole herauskämen.

Weiters seien die Feststellungen der Betriebsprüfung bezüglich Kundenstock und Produkt unrichtig, weil die Firma O.I. durch Übertragung der Maschinen imstande gewesen sei, aus eigener Kraft das Produkt "Müllsack" zu produzieren. Weiters sei der Firma O.I. der Liefervertrag mit der Firma M. übertragen worden, sodass die Firma O.I. ab dem Zeitpunkt der Übertragung des Teilbetriebes das Produkt "Müllsack" selbst produzieren und die Produktion an die Firma M. habe verkaufen, liefern und fakturieren können.

Den Ausführungen der Betriebsprüfung bezüglich des Personals könne nicht gefolgt werden, weil es selbstverständlich sei, dass ohne menschliche Arbeitskraft keine Maschine bedient werden könne. Die Betriebsprüfung beschäftige sich allerdings nicht mit der Frage, inwieweit das Personal auch bei den jeweiligen Eigentümern des Teilbetriebes beschäftigt werden müsse oder nicht, sondern gehe lediglich davon aus, dass nur selbst angestelltes Personal einen Teilbetrieb begründe.

In diesem konkreten Fall habe die Bw. den Betrieb ausschließlich mit Mitarbeitern der Firma O.I. betrieben und diese könnten natürlich nicht mitübergeben werden, weil sie nicht im (Personal-)Bestand der Bw. gewesen seien. Die Firma O.I. sei jedoch imstande gewesen, den Betrieb so zu führen, wie ihn vorher die Bw. geführt habe, nur mit dem Unterschied, dass nicht mit Leihpersonal, sondern mit eigenem Personal gearbeitet worden sei.

Die Ausführungen bezüglich dieser Personalkosten, wo bei der Bw. gewisse Rechnungen im Aufwand sein müssten, sei ebenfalls unrichtig, weil die Personaltangente bei den Produktionskosten berücksichtigt worden sei und daher ein entsprechend günstiger Preis verrechnet worden sei, sodass im übertragenen Sinn sehr wohl die Bw. für die Personalkosten für das Betreiben des Teilbetriebes aufgekommen sei. Im Übrigen sei die Ausführung in der Stellungnahme der Betriebsprüfung, wonach die Firma O.I. für die Benützung der Maschine die Abschreibungsquote verrechnet habe, ein Widerspruch, weil diese zum damaligen Zeitpunkt im Besitz der Bw. gewesen sei und diese die Abschreibungsquote in ihren Büchern habe geltend gemacht.

Zusammenfassend werde festgehalten:

Es handle sich um einen Teilbetrieb zur Produktion von Müllsäcken, wo die gesamte

Fertigungsstraße, das Know-how für die Erzeugung der Müllsäcke sowie die notwendigen Kunden für die Abnahme der Produktion übergeben worden und somit ein Teilbetrieb gegeben sei.

ad 7): Ein eigenes Warenlager sei nicht vorhanden, weil die gesamte Produktion an die Firma M. verkauft worden sei. Die eigene Verwaltung sei durch das Personal der Firma O.I. gegeben, weil dieses bereits vor dem Einbringungsstichtag die gesamte Produktionsanlage bedient habe. Eigenes Geschäftspapier und eigene Rechnungen seien aus verwaltungsökonomischen Gründen nicht erstellt worden, und es sei auch nicht zwingend erforderlich. Der eigene Kundenkreis sei gegeben, weil es für die Produktion einen Kunden (M.) gegeben habe, der O.I. übergeben worden sei.

J) In der am 12. April 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wiederholten die Verfahrensparteien im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen.

Ergänzend wurde vom steuerlichen Vertreter vorgebracht, dass die streitgegenständliche Fertigungsstraße für den Auftrag der Fa. M. errichtet worden sei und ein langfristiger Liefervertrag zwischen der Bw. und der Fa. M. bestanden habe. Die Bw. habe für die Fa. M. exklusiv Müllsäcke der Marke „Swirl“ erzeugt. Dieser Liefervertrag mit der Fa. M. sei gleichfalls an die Fa. O.I. übertragen worden bzw. sei zwischen den Firmen O.I. und M. ein neuer Abnahmevertrag geschlossen worden. Bis zum Übergabezeitpunkt habe die Bw. die Ausgangsrechnungen an die Fa. M. gestellt, danach die Fa. O.I.

Die Frage der Finanzamtsvertreterin, weshalb die Maschinen in die O.I. nicht mit dem Buchwert, sondern dem gemeinen Wert eingelegt worden seien, beantwortete der steuerliche Vertreter dahingehend, dass dies aufgrund der slowakischen Rechtsvorschriften erfolgt sei. Der Feststellung, dass bisher keine Einbringungsbilanz vorgelegt worden sei, hielt der steuerliche Vertreter entgegen, dass im Berufungsverfahren bereits viele Unterlagen vorgelegt worden seien und er nicht wisse, ob sich auch eine Einbringungsbilanz darunter befunden hätte. Weiters wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass dem österreichischen Staat keine stillen Reserven entzogen würden, weil die Einbringung der Maschine auf Beteiligung gebucht worden sei. Sollte die Firma verkauft werden, so blieben die stillen Reserven in Österreich steuerpflichtig. Im Zuge der Betriebsprüfung sei auch niemals das Vorliegen einer ausländischen Betriebsstätte geprüft worden. Die Fa. O.I. habe über mehrere Hallen verfügt, in einer dieser Hallen sei die Maschine gestanden. Die Bw. habe Kunststoffabfälle gesammelt und an die O.I. geliefert, welche in Lohnveredelung das Material verarbeitet habe. Das erzeugte Produkt sei – unabhängig von seiner Qualität - wiederum von der Bw. übernommen worden, die Fa. O.I. habe somit bei dieser Produktion kein Unternehmerrisiko getragen.

In weiterer Folge wurde die Verhandlung vertagt und dem steuerlichen Vertreter aufgetragen, die Verträge bzw. geeignete Unterlagen betreffend die von ihm ins Treffen geführte Übertragung des Kunden (Fa. M.) von der Bw. auf die Fa. O.I. vorzulegen.

K) Mit Schreiben vom 13. Juli 2011 bezeichnete der steuerliche Vertreter die von ihm vorgelegten Kopien wie folgt:

Erlöskonten

4212 Erlöse M. Österreich

4220 M. CZ

Erfolgskonten 2001

20041 M. GesmbH 2002

Erfolgskonten 2002

Bilanz O.I. 2002

Festgehalten wurde, dass der Umsatz ab dem Jahr 2002 bei der Fa. O.I. realisiert worden sei. Aus den Erlöskonten sei zu erkennen, dass das Umsatzvolumen ca. 2,6 Mio € betragen habe. Aus der Seite 2 der GuV-Rechnung sei zu erkennen, dass sich die Umsätze der O.I. vom Jahr 2001 auf das Jahr 2002 von SK 115 Mio auf SK 244 Mio erhöht hätten, umgerechnet mit SK 33,00 je € ergebe das Umsatzvolumen einen Betrag von rd. SK 86 Mio. Die Umsatzsteigerung vom Jahr 2001 auf das Jahr 2002 betrage ca. 120% und resultiere im Wesentlichen durch den Auftrag „M.“.

Aufgrund des Zeitraumes von 2001 könnten seitens der O.I. keine weiteren Unterlagen mehr vorgelegt werden. Bezüglich der Bw. sei festgestellt worden, dass im Zuge der Übersiedlung ebenfalls Unterlagen, die aus der Aufbewahrungsfrist gefallen seien, entsorgt worden seien.

**L)** In der Stellungnahme vom 27. Juli 2011 hielt das Finanzamt an seiner bisher vertretenen Rechtsauffassung fest.

**M)** In der am 27. September 2011 fortgesetzten Berufungsverhandlung führte der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. Folgendes aus: Die O.I. habe bis heute die Fa. M. als Kunden gehalten. Die Anlage zur O.I. zu transferieren, habe sich jedenfalls für die Bw. als ein Erfolg erwiesen. Die Bw. sei ursprünglich eine kleine Handelsfirma gewesen und habe erst in den Jahren 1994/95 aus der Konkursmasse einen Betrieb aufgekauft und zu produzieren begonnen. Wenn man die damalige Entscheidung, die Fertigungsstraße zur O.I. zu transferieren, nicht getroffen hätte, würde die Bw. heute nicht mehr existieren.

Der steuerliche Vertreter wendet ein, dass der Referent den Sachverhalt aus einem Entwurf der Berufungsentscheidung vorgetragen habe. Weiters führte der steuerliche Vertreter Nachstehendes aus:

Die Gesetze würden für alle Steuerpflichtigen formuliert. Die Komplexität bestehe darin, die allgemein formulierten Gesetze auf den jeweiligen Einzelfall anzuwenden. Im gegenständlichen Fall habe ein Unternehmen die Fertigung der Müllsäcke ausschließlich mit outgesourctem Personal organisiert. Mit dieser Form der Bewirtschaftung habe sich die Betriebsprüfung und das Finanzamt bisher nicht auseinandergesetzt. Es sei diese Form der Bewirtschaftung von vornherein negiert und nicht näher hinterfragt worden, ob dies eine mögliche Bewirtschaftungsform darstelle. Im Umgründungssteuergesetz werde eine zwangsweise Buchwertfortführung normiert. Eine Aufwertung habe ausnahmsweise nur dann zu erfolgen, wenn die stillen Reserven nicht mehr steuerhängig bleiben. Dies sei im gegenständlichen Fall nicht so gewesen. Dadurch, dass die Einbringungsbilanz grenzüberschreitend gewesen sei, seien auch die slowakischen Rechtsvorschriften entsprechend zu beachten gewesen, und zwar habe dies Vorrang gehabt, zumal dort die Eintragungen in das Firmenbuch erfolgt seien.

Die Vertreterin des Finanzamtes erwiderte dazu, dass im gegenständlichen Fall Anlagegüter übergeben und dabei stille Reserven aufgedeckt worden seien.

Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw.: Es seien nicht nur Anlagegüter übergeben worden, sondern es sei damit auch der Auftrag der Fa. M. verbunden gewesen.

Laut der Vertreterin des Finanzamtes seien die Formalvoraussetzungen für eine Einbringung nicht erfüllt worden. Was das Vorbringen des steuerlichen Vertreters in Bezug auf die weiterhin steuerlich anhängigen stillen Reserven betreffe, sei zu bedenken, dass die Anlagegüter in der Slowakei mit dem Verkehrswert und nicht mit dem Buchwert eingebracht worden seien.

Der steuerliche Vertreter führte dazu wiederum aus, dass diese Betrachtung aus seiner Sicht nicht zielführend sei. Der Unternehmenswert sei in jedem Fall nachhaltig gesteigert worden. Bei jeder Einbringung, auch im Inland sei Vermögen gegen Geschäftsanteile gewechselt worden, entstehe eine Steuerpflicht im günstigsten Fall bei der Gesellschaft, aber nie beim Gesellschafter. Daher könnten aus den Handlungen der O.I. mit den streitgegenständlichen Maschinen keine Rückschlüsse bei der Bw. gezogen werden. Ihm sei auch nicht aufgefallen, dass sich die Behörde mit grenzüberschreitenden Vorgängen auseinandergesetzt habe, insbesondere was die im Ausland anzuwendenden Rechtsvorschriften betreffe. Festzuhalten

sei, dass die Bw. den Betrieb der Fertigungsstraße so in die O.I. eingebracht habe, wie sie ihn selbst geführt und besessen habe. Es sei nichts zurückbehalten worden.

Diesem Argument entgegnete die Vertreterin des Finanzamtes, dass auch bei grenzüberschreitenden Umgründungen das (österreichische) Umgründungssteuergesetz zu beachten sei.

Abschließend argumentierte der steuerliche Vertreter, dass es im Einkommensteuergesetz keine Definition des Teilbetriebes gebe, und es sei auch nicht normiert, dass eigenes Personal beschäftigt werden müsse. Aus den vorangeführten Gründen werde ersucht, der Berufung stattzugeben.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist die Besteuerung der stillen Reserven der von der Bw. im Jahr 2000 an die Fa. O.I. übereigneten Fertigungsstraße zur Erzeugung von Polyethylenfolien (Müllsäcken) dem Grunde nach. Die Höhe der vom Prüfer mit 1.497.192,00 S ermittelten stillen Reserven ist unstrittig.

**I)** Der Berufungssenat geht von folgendem Sachverhalt aus:

a.) Die in der Rechtsform einer GesmbH geführte Bw. (die Ersteintragung im Handelsregister erfolgte lt. Firmenbuchauszug im Dezember 1988) ist in der Branche der Kunststoffverarbeitung tätig. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer ist Ing. KH, welcher bis zum Streitjahr 2000 auch mit 98,39% Mehrheitsgesellschafter der im Jahr 1993 in der gleichen Branche errichteten Fa. O.I. in Bratislava war.

Mit Vertrag (zum Übertrag des geschäftlichen Anteils) vom 16. August 2000 hat die Bw. die von ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer, Ing. KH, gehaltenen 98,39% der Anteile an der slowakischen Fa. O.I. erworben, die restlichen 1,61% der Anteile wurden weiterhin von den bisherigen Minderheitsgesellschaftern gehalten (WB [1,29%] und UF [0,32%]).

Aus dem von der Bw. in beglaubigter Übersetzung vorgelegten Auszug aus dem slowakischen Handelsregister vom 13. Juli 2010 ergibt sich unter *XI. Sonstige weitere juristische Tatsachen, Pkt 6.*, dass in der am 9. Juni 2000 stattgefundenen Gesellschafterversammlung der O.I.

- die Übertragung eines Geschäftsanteils,
- die Erhöhung des Stammkapitals durch eine Sacheinlage und
- die Änderung des Gesellschaftsvertrages

genehmigt wurden, wobei auf den vorerwähnten Vertrag über die Übertragung eines Geschäftsanteils sowie den Nachtrag Nr. 5 zum Gesellschaftsvertrag, beide vom 16. August 2000, Bezug genommen wurde.

Diesem Nachtrag Nr. 5 zufolge wurde der Gesellschaftsvertrag der Fa. O.I. vom 25. Mai 1993 im Sinne der Beschlussfassung bei der Abhaltung der Hauptversammlung vom 9. Juni 2000 u.a. in folgenden Punkten geändert:

Lt. Punkt 3. lit. b) zufolge wurde der Wortlaut des Art. V Abs. 3 des Gesellschaftsvertrages der O.I. wie folgt geändert:

*„Das Grundkapital wird aus geldlichen und nicht geldlichen Einlagen der Gesellschafter folgend gebildet:*

*a) Gesellschafterin UF ....geldliche Einlage 50.000,- Sk....*

*b) Gesellschafter [Bw.] – geldliche Einlage 250.000,- Sk....*

*nicht geldliche Einlage – Forderung an die Gesellschaft OS. für die folgenden nicht gedeckten Fakturen der [Bw.] in der Höhe von 15,012.507,- Sk:*

*.....*

*[im Folgenden werden 15 Fakturennummern aus der Zeit vom 18.3.1997 bis 14.12.1999 über umgerechnet 15.012.506,79 Sk bzw. 4.808.450,89 ATS aufgelistet.*

*]*

*.....*

*Der Wert der Forderung ist aufgrund des Fachgutachtens Nr. 2/2000 vom 8.6.2000 des Sachverständigen aus dem Bereich Ökonomie der Wirtschaft.....sowie aufgrund des Fachgutachtens Nr. 3 vom 5.6.2000 der sachkundigen Organisation .....und dies mit dem Währungskurs SK:DEM, ATS zum 31.5.2000 bestimmt worden. Zur Einlage wird die Summe 15,012.000,-Sk zugerechnet. Die Einlage insgesamt, beträgt die Summe in der Höhe von 15,262.000,- Sk, wörtlich.....*

*c) Gesellschafter WB – geldliche Einlage in der Höhe von 200.000,- Sk..."*

b.) Bei den unter Pkt. 3. lit. b) des Nachtrages Nr. 5 angeführten 15 Fakturennummern handelt es sich um die von der Bw. in der Zeit von 18. März 1997 bis 14. Dezember 1999 angeschafften, aktivierten und entsprechend der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer abgeschrieben Anlagegüter (Maschinen), die in ihrer Gesamtheit die streitgegenständliche Fertigungsstraße darstellen.

Im Zusammenhang mit vorbeschriebener Anteilsabtretung (des Ing. KH an die Bw.), verbunden mit der Erhöhung des Stammkapitals der O.I. ist zusammenfassend die Feststellung zu treffen, dass die Bw. im Jahr 2000 eine - aus einer von 1997 bis 1999 angeschafften Maschinen bestehende - Fertigungsstraße zur Erzeugung von Polyethylenfolien



(Müllsäcken) zu Buchwerten (ATS 3,311.258,00) entnommen hat und mit dem von einem Sachverständigen ermittelten Wert (ATS 4,808.450,00) in das verbundene Unternehmen O.I. in Adr. , Slowakei, eingelegt hat.

c.) Diese Fertigungsstraße war seit ihrer Anschaffung am Firmenstandort der O.I. aufgestellt und dort im Produktionsbetrieb. Das Personal zur Bedienung der Maschine wurde von der O.I. gestellt. Wie sich aus den von der Bw. vorgelegten Unterlagen und den Ausführungen in Pkt. 4 der Vorhaltsbeantwortung vom 6. September 2010 ergibt, haben zwischen der Bw. und der O.I. Geschäftsbeziehungen bestanden, die den Ausführungen des steuerlichen Vertreters zufolge durch den Erwerb der Anteile an der O.I. gestiegen seien.

d.) Der Jahresabschluss zum 31. Dezember 2000 und die Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2000 enthalten keine Positionen, die auf einen Teilbetrieb in der Slowakei hinweisen. Auch aus den Erläuterungen zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung lassen sich keine auf eine stattgefundene Teilbetriebsübertragung hinweisenden Anhaltspunkte gewinnen.

e.) Eine Einbringungsbilanz im Sinne des § 15 UmgrStG wurde nicht vorgelegt.

## **II) ertragsteuerliche Beurteilung:**

Gemäß § 12 Abs.1 UmgrStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung liegt eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat den positiven Verkehrswert im Zweifel durch ein Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen. Gemäß dem zweiten Absatz Ziffer 1 dieses Paragraphen zählen zum Vermögen nur Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) 1988 dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs.1 EStG 1988) für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt.

§ 12 Abs. 3 leg. cit. nennt die übernehmenden Körperschaften; nach dem vierten Absatz dieses Paragraphen sind auf Einbringungen die §§ 13 bis 22 anzuwenden.

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.

Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang, dass im Fall der Bw. – trotz ausdrücklicher Aufforderung im Vorhalt vom 24. Juni 2010 (Pkt. 8) - eine Einbringungsbilanz im Sinne des § 15 UmgrStG nicht vorgelegt wurde. Über Vorhalt dieser Tatsache hat sich das Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung vom 12. April 2011 in der ausweichenden Aussage beschränkt, dass im Berufungsverfahren bereits viele Unterlagen vorgelegt worden seien und er nicht wisse, ob sich auch eine Einbringungsbilanz darunter befunden hätte.

Es steht somit für den Berufungssenat fest, dass das in § 15 UmgrStG normierte Erfordernis der Einbringungsbilanz nicht erfüllt ist. Davon abgesehen, enthält aber auch der als „Einbringungsvertrag“ vorgelegte „Nachtrag Nr. 5“ keinerlei Aussage über die Einbringung eines Teilbetriebes. Aus dem vorstehend angeführten Wortlaut des „Nachtrag Nr. 5“ lässt sich jedenfalls für den Berufungssenat nicht ableiten, dass ein Teilbetrieb von der Bw. auf die O.I. übertragen worden ist. In der beglaubigten Übersetzung des „Nachtrag Nr. 5“ ist lediglich die Rede von „Forderungen an die O.I. für nicht gedeckte Fakturen der Bw. iHv 15.012.507 SK“, welche als „nicht geldliche Einlagen“ bezeichnet werden. Bei den unter Pkt. 3. lit. b) des Nachtrages Nr. 5 angeführten 15 Fakturennummern handelt es sich um jene von der Bw. in der Zeit von 18. März 1997 bis 14. Dezember 1999 angeschafften, aktivierten und entsprechend der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer abgeschrieben Anlagegüter (Maschinen), die in ihrer Gesamtheit eine – vom Personal der Fa. O.I. bediente - Fertigungsstraße darstellen, welche in einer der auf dem Betriebsgelände der Fa. O.I. befindlichen Hallen zur Produktion von Müllsäcken eingesetzt wurden.

Wenngleich das Umgründungssteuergesetz keine nähere Beschreibung der Anforderungen, die an den Einbringungsvertrag zu stellen sind, enthält, so ist festzuhalten, dass der „Nachtrag Nr. 5“ keine inhaltlichen Ausführungen in Bezug auf eine beabsichtigte Einbringung eines Teilbetriebes aufweist. Auch darf nicht übersehen werden, dass es sich beim „Nachtrag Nr. 5“ um keinen Vertrag zwischen einer einbringenden und einer übernehmenden Gesellschaft handelt, sondern eben um einen von den Gesellschaftern der O.I. beschlossenen „Nachtrag“, in welchem die Änderungen des Gesellschaftsvertrages der O.I. zum Ausdruck kommen.

Einem Einbringungsvertrag im Sinne des § 12 Abs. 1 UmgrStG kommt in erster Linie die Aufgabe der Definition und Abgrenzung des eingebrachten Vermögens zu, wobei dies bei Betriebs- und Teilbetriebseinbringungen durch Hinweis auf die dem Einbringungsvertrag beigeschlossene Einbringungsbilanz erfolgt. Die bloße Auflistung von 15 Fakturennummern - die betroffenen Wirtschaftsgüter stellen, wie bereits dargestellt, in Summe eine Fertigungsstraße zur Erzeugung von Müllsäcken dar - sowie deren Bezeichnung als „nicht geldliche Einlage“ spricht jedenfalls nicht für die Übertragung eines organisch in sich

geschlossenen Betriebsteiles, der mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattet und für sich allein lebensfähig ist. Auch ist im unter Punkt I a.) angeführten Handelsregisterauszug zwar von einer „*Erhöhung des Stammkapitals durch eine Sacheinlage*“ die Rede, dass es sich bei dieser Sacheinlage um die Übertragung eines Teilbetriebes handeln soll, kann daraus gleichfalls nicht abgeleitet werden.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass – auch ohne eine nähere Prüfung anzustellen, ob im gegenständlichen Fall die wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen wurden und damit überhaupt die gesetzlichen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Teilbetriebes vorliegen – allein den von der Bw. vorgelegten Unterlagen jedenfalls keine unter das UmgrStG fallende Teilbetriebsübertragung zu entnehmen ist. Erfolgt nämlich weder die Aufstellung einer Einbringungsbilanz noch eine eindeutige Beschreibung der steuerlich relevanten Daten und Umstände im Einbringungsvertrag, liegt die Verletzung einer Anwendungsvoraussetzung des Art. III UmgrStG vor.

Vom Fehlen der im UmgrStG normierten formalen Voraussetzungen abgesehen, erfüllt der Teilbereich „Müllsackproduktion“ aber nach Auffassung des Berufungssenates aus nachstehend angeführten Gründen auch nicht die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Teilbetriebes.

Vorweg ist festzuhalten, dass im UmgrStG die Begriffe "Betrieb" und "Teilbetrieb" nicht bestimmt sind, sodass diese Begriffsinhalte nach dem EStG zu definieren sind. Auch wenn – wie in der Berufungsverhandlung vorgebracht – das EStG 1988 keine Definition des Begriffes "Teilbetrieb" enthalte, hindert dies nicht die Anwendung der Bestimmungen des § 24 EStG entsprechend der Judikatur des VwGH und den einschlägigen Gesetzeskommentaren auf den vorliegenden Fall. Das übertragene Objekt muss bereits beim Einbringenden sowohl zum Einbringungsstichtag als zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses einen Betrieb oder Teilbetrieb darstellen (vgl. Wundsam/Zöchling/Huber/Klum: UmgrStG, Kommentar, 4. Aufl., Rz 38 zu § 12).

Ein Teilbetrieb im Sinne des § 24 EStG 1988 ist nach der Judikatur des VwGH und der Kommentarmeinung ein organisch in sich geschlossener Teil eines Betriebes, der es vermöge seiner Geschlossenheit ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen. Wie beim Betrieb kommt es auch beim Teilbetrieb auf die Betätigung an, die sich aus der Gesamtbetätigung ohne organisatorische Schwierigkeiten herauslösen lassen muss. Dabei ist das Vorliegen eines selbstständig abgegrenzten Teilbetriebes aus der Sicht des Veräußerers zu beurteilen. Der Teilbetrieb muss aus der Sicht des Übertragenden schon vor seiner Übertragung selbstständig geführt worden sein. Eine nur betriebsinterne Selbstständigkeit genügt nicht, diese muss auch nach außen in Erscheinung treten. Der Teilbetrieb muss auch

isoliert gesehen zu betrieblichen Einkünften führen (vgl. Jakom, EStG, Kommentar, 2. Aufl., Rz 20 zu § 24 und die dort zitierte Judikatur).

Die geforderte Selbständigkeit muss nach außen in Erscheinung getreten sein (vgl. Hügel, Kommentar zum UmgrStG, § 12 Rz 79), was im vorliegenden Verfahren nicht der Fall war, zumal nach außen nur die beiden involvierten Firmen (Bw. und O.I.) auftraten. Auch aus den mit Schreiben vom 13. Juli 2011 übermittelten Unterlagen geht nicht hervor, dass – wie behauptet – auch der Abnahmevertrag betreffend die Fa. M. mit den Maschinen mitübertragen wurde.

Bei der Bw. ist weder aus dem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2000 noch aus der Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2000 ersichtlich, dass die gegenständliche Produktionsanlage zu eigenen betrieblichen Einkünften im Rahmen des Gesamtbetriebes der Bw. geführt hätte. Dass für die gegenständliche Produktionsanlage in der Slowakei eine eigene Buchführung und Kostenrechnung geführt worden wäre, wurde in keinem Stadium des Verwaltungsverfahrens vorgebracht. Außerdem ist festzuhalten, dass das Vorliegen eines Merkmales nicht für die Qualifizierung einer Fertigungsstraße als ein Teilbetrieb genügt. Damit ein Teilbetrieb vorliegt, müssen mehrere der nachfolgend angeführten 15 Merkmale erfüllt sein (vgl. Jakom, EStG, Kommentar, 2. Aufl., Rz 22 zu § 24):

- eigenes Anlagevermögen;
- eigenes Warenlager;
- unterschiedliches Warenangebot;
- Branchenungleichheit;
- örtliche Distanz zu den Tätigkeitsbereichen;
- selbstständige Organisation;
- eigene Verwaltung;
- eigenes Personal;
- eigene Buchführung und Kostenrechnung;
- eigene Rechnungen und eigenes Geschäftspapier;
- eigene Gestaltung des Einkaufes;
- eigene Preisgestaltung;
- eigener Kundenkreis ;
- eigene Werbetätigkeit;
- eigene Gewerbeberechtigungen.

Im gegenständlichen Fall treffen für die von der Bw. für das Vorliegen eines Teilbetriebes ins Treffen geführten Argumente lediglich die Merkmale "eigenes Anlagevermögen" und allenfalls – obgleich die Übertragung des Kunden nicht nachgewiesen wurde – "eigener Kundenkreis"

zu. Alle anderen angeführten Kriterien sind im gegenständlichen Fall nicht erfüllt. Das Zutreffen der zwei benannten Kriterien ist aber nach Ansicht des Berufungssenates nicht ausreichend, um im Fall der Bw. von einem Teilbetrieb zur Erzeugung von Müllsäcken sprechen zu können.

Das Berufungsargument, dass die Fertigung von Kunststofffolien auf der Fertigungsstraße in der Slowakei mit "fremdem" Personal bewerkstelligt worden sei, hält der Berufungssenat für unzutreffend, weil das Personal zur Bedienung der Maschine vom verbundenen Unternehmen O.I. gestellt worden ist. Nunmehr produziert die O.I. die Kunststofffolien mit demselben Personal auf derselben nunmehr ihr übertragenen Maschine auf eigene Rechnung und Gefahr.

Vom Gesamtbetrieb der Bw. aus gesehen handelt es sich bei der Sacheinlage in die O.I. um die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, nämlich um mehrere – über einen Zeitraum von 1997 bis 1999 von der Bw. angeschaffte Maschinen – die vom verbundenen Unternehmen O.I. bereits vor ihrer Übertragung im Jahr 2000 im Rahmen einer Lohnveredelung zur Produktion von Müllsäcken eingesetzt wurden. Dass diese Maschinen in Summe eine Fertigungsstraße zur Erzeugung von Müllsäcken ergeben mögen, ändert nichts daran, dass diese Fertigungsstraße – bei isolierter Betrachtung – nicht eine wesentliche Betriebsgrundlage der Bw dargestellt hat. Der Einsatz dieser von Anfang an im Betrieb der O.I. aufgestellten, aus mehreren Einzelmaschinen bestehenden Fertigungsstraße bewirkt aus Sicht des Einbringenden (= Bw.) bei diesem jedenfalls keinen Teilbetrieb. Hinzu kommt, dass von der Bw – trotz der von ihr ins Treffen geführten Teilbetriebsübertragung auf die O.I. – weiterhin Müllsäcke angeboten werden. Es spricht jedenfalls nach Ansicht des Berufungssenates auch gegen das Vorliegen eines Teilbetriebes, wenn das mit dem „Teilbetrieb“ erzeugte Produkt (Müllsäcke) weiterhin vom Einbringenden erzeugt wird bzw. im Rahmen seiner Produktpalette angeboten wird (siehe aktuelle internet-Abfrage, wo verschiedene Ausführungen und Größen von Müllsäcken sowie Sonderanfertigungen beschrieben werden).

Aber auch das Vorbringen, die Bw. habe die von ihr gesammelten Kunststoffabfälle zur Lohnveredelung zur O.I. bringen lassen, spricht jedenfalls nicht für das Vorliegen eines von der Bw. geführten Teilbetriebes. Die Bw. hat vielmehr - wie sich aus den Bilanzen und den im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegten Unterlagen ergibt, im Rahmen ihres Unternehmens Geschäftsbeziehungen zur O.I. unterhalten. Im Rahmen dieser Geschäftsbeziehungen hat die Bw. bestimmte Arbeitsprozesse aus dem eigenen in ein fremdes Unternehmen ausgelagert, um auf diesem Wege für arbeitsintensive Be- und Verarbeitungsvorgänge Lohnkosten zu sparen. Dies steht auch im Einklang mit den – unwidersprochen gebliebenen - Ausführungen des Prüfers in seiner Stellungnahme, wonach von der O.I. ein fremdüblicher Preisnachlass im Sinne der OECD Verrechnungspreisrichtlinie

gewährt wurde, der in Summe der AfA der streitgegenständlichen Maschine entsprochen hat. Auch in der Berufung selbst ist davon die Rede, dass das Outsourcing von Personalleistungen in der modernen Wirtschaft zur Effizienzsteigerung eingesetzt wird. Allerdings übersieht die Bw., dass das Outsourcing von Personalleistungen nicht in jedem Fall mit einer Teilbetriebsübertragung gleichzusetzen ist.

Auch das Argument, dass die Erhöhung des Beteiligungsansatzes um den Buchwert der Maschinen die Aufdeckung der stillen Reserven anlässlich der Übertragung in das ausländische verbundene Unternehmen hintanhaltend kann, ändert nichts daran, dass im gegenständlichen Fall keine Teilbetriebsübertragung im Sinne des UmgrStG stattgefunden hat. Diese Beurteilung ändert sich auch nicht durch das in der Berufungsverhandlung vorgebrachte Argument, dass die Bw. im vorliegendem Fall die Fertigung der Müllsäcke mit outgesourcetem Personal organisiert gehabt habe. Denn durch das Outsourcing von Personal kann bei einer Fertigungsanlage für Müllsäcke, nicht mehreren der oben ausgeführten Kriterien eines Teilbetriebes entsprochen werden.

Dass bei der gegenständlichen Übertragung der Fertigungsanlage an das slowakische verbundene Unternehmen auch slowakische Rechtsvorschriften im Zuge der Bilanzierungsarbeiten bei der Fa. O.I. berücksichtigt werden mussten, wird vom Berufungssenat nicht in Abrede gestellt, jedoch geht es in diesem Verfahren darum, die bilanzielle Behandlung der an das slowakische verbundene Unternehmen übertragenen Fertigungsanlage bei der österreichischen Gesellschaft (= Bw.) zu beurteilen. Und diese Beurteilung hat nach den Bestimmungen des österreichischen Umgründungssteuergesetzes zu erfolgen. Insoferne hat sich der Berufungssenat in diesem Verfahren auch nicht mit im Ausland, d.h. in der Slowakei, anzuwendenden Rechtsvorschriften auseinanderzusetzen. .

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. Oktober 2011