

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Ditachmair & Partner Beratungsunternehmen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungs GmbH, Dinghoferstraße 4, 4020 Linz, gegen den Bescheid des FA XYZ vom 16.4.2010 betreffend Einkommensteuer 2008 und gegen den Bescheid des FA XYZ vom 26.4.2010 betreffend Umsatzsteuer 2008 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2008	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch Gesamtbetrag der Vorsteuern	1.536.943,11 €	Umsatzsteuer	307.388,62 € -185.908,94 €
Zahllast				121.479,68 €
2008	Einkommen	11.075,38 €	Einkommensteuer	412,23 €
festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)				412,23 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Erkenntnisspruches bilden.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Angefochten sind der Umsatzsteuer- und der Einkommensteuerbescheid 2008.

### Verfahren

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

In einem weiteren Schreiben vom 25.9.2009 ersuchte der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter um Umbuchung der Lohnabgaben (DB, LSt) ab September 2008 bis Mai 2009 auf die Steuernummer der PA GmbH, da die Gesellschaft im Zuge der Einbringung sämtliche Dienstnehmer mit allen Rechten und Pflichten übernommen habe. Das Finanzamt führte die Umbuchung am 24.11.2009 durch.

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

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

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

Am 30.3.2010 erfolgte ein neuerliches Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter, das sich laut dem unmittelbar danach erstellten Aktenvermerk wie folgt darstellte: Auf Vorhalt, dass mit dem fehlenden Zwischenabschluss für den eingebrachten Betrieb und der fehlenden Gegenleistungsbestimmung im Einbringungsvertrag wesentliche Anwendungsvoraussetzungen für Art. III verletzt sind, entgegnete er (*der steuerliche Vertreter*): Alle Unterlagen seien dem Finanzamt und dem Firmenbuch im Mai 2009 vollständig vorgelegt worden, wobei ein Zwischenabschluss für das eingebrachte

Unternehmen entbehrlich sei, da ja eine Einbringungsbilanz vorliege (als Bestandteil des Einbringungsvertrages) und sich aus dieser ja die entsprechenden Werte ergäben. Ein Hinweis des FA auf Rz 652 UmgrRL wurde abgetan. Zum Punkt „Gegenleistung“ wurde überhaupt nicht Stellung genommen. Ferner wurde behauptet, der Vorhalt vom 24.11.2009 sei ihm nicht zugegangen. (Keine Zustellvollmacht)

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

Am 16.4.2010 erließ das Finanzamt den Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheid 2008, ging mangels der Anwendungsvoraussetzungen des § 12 UmgrStG nicht von einer begünstigten Einbringung nach Art. III UmgrStG sondern von einem Tauschvorgang gemäß § 6 Z 14 lit b EStG 1988 aus.

Am 26.4.2010 hob das Finanzamt gemäß § 299 BAO den Umsatzsteuerbescheid 2008 auf, da gemäß § 4 Abs. 7 UStG die bei einer Geschäftsveräußerung im Ganzen übernommenen Schulden nicht abgezogen werden dürfen; im den aufgehobenen Bescheid ersetzen Umsatzsteuerbescheid erhöhte es die Bemessungsgrundlage um den Schuldenbetrag in Höhe von 135.771,55 €.

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

Gegen den Einkommensteuerbescheid vom 16.4.2010 und den Umsatzsteuerbescheid vom 26.4.2010 erhob der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 1.7.2010 innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist Berufung und beantragte aufgrund des Vorliegens aller erforderlichen Unterlagen die Anwendung des Art. III UmgrStG. Hinsichtlich der näheren Ausführungen wird auf die Berufungsschrift verwiesen.

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

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

Das Bundesfinanzgericht hat in seinem Erkenntnis vom 14.4.2014, RV/5100886/2010, in der verspäteten Übermittlung eines Jahres-/Zwischenabschlusses zum 31.8.2008 im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG (Stichtagsbilanz) eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG gesehen und ist mangels

Anwendbarkeit des Umgründungssteuerrechtes von einer Tauschbesteuerung nach § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 ausgegangen. Hinsichtlich des Sachverhaltes und der Begründung wird auf dieses Erkenntnis verwiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 26.2.2015, Ro 2014/15/0041, das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

### **Festgestellter Sachverhalt**

Auf den Sachverhalt, den das Bundesfinanzgericht seinem Erkenntnis vom 14.4.2014, RV/5100886/2010, zu Grunde gelegt hat (Seiten 3-6) wird verwiesen. Daraus geht hervor, dass der Beschwerdeführer die Stichtagsbilanz verspätet vorgelegt hat.

### **Beweiswürdigung**

Auf die Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichtes in seinem Erkenntnis vom 14.4.2014, RV/5100886/2010, wird verwiesen.

### **Rechtslage**

Gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG idF AbgÄG 2005, BGBl I 2005/161, liegt eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3) tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am 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 Unterrichtung 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 idF AbgÄG 2005, BGBl I 2005/161, ist bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und zu einem Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteilen zum Einbringungsstichtag eine Einbringungsbilanz aufzustellen, in der das einzubringende Vermögen nach Maßgabe des § 16 und das sich daraus ergebende Einbringungskapital darzustellen ist. Die Einbringungsbilanz ist dem für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt vorzulegen. Die Einbringungsbilanz kann entfallen, wenn die steuerlich maßgebenden Werte und das Einbringungskapital im Einbringungsvertrag beschrieben werden.

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

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

## **Rechtliche Erwägungen**

Der Verwaltungsgerichtshof hat in oben zitiertem Erkenntnis ausgeführt:

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

Die Stichtagsbilanz dient der Gewinnermittlung und Ergebnisabgrenzung für den Einbringenden bis zum Einbringungsstichtag; im praktischen Regelfall wird sie gleichzeitig die Grundlage für die Aufstellung der (von der Stichtagsbilanz zu unterscheidenden) Einbringungsbilanz nach § 15 darstellen, womit ihr mittelbar auch Bedeutung für die Feststellung des buchmäßigen Einbringungswertes zukommt. Die Stichtagsbilanz wird als Anwendungsvoraussetzung für die Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben betrachtet (vgl. *Furherr* in Kofler, Umgründungssteuergesetz<sup>3</sup>, § 12 Tz 102).

Bedeutung kommt der Stichtagsbilanz insbesondere bei Einbringung von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen zu, weil bei einer Teilbetriebseinbringung eine Steuerbilanz für den Gesamtbetrieb des Einbringenden bzw. im Falle der Einbringung eines Mitunternehmeranteiles eine Bilanz der Mitunternehmerschaft auf den Einbringungsstichtag vorliegen muss. Wird wie im gegenständlichen Fall der gesamte Betrieb in eine Körperschaft eingebbracht, erfüllt auch die Einbringungsbilanz nach Vornahme allenfalls notwendiger steuerlicher Anpassungen im Sinne des Erkenntnisses vom 29.1.2015, 2011/15/0169, das Erfordernis des § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG. Nach dem vom Finanzamt nicht in Abrede gestellten Vorbringen des Revisionswerbers umfasste Einbringungsbilanz alle am Einbringungsstichtag vorhandenen Aktiva und Passiva des Einzelunternehmens. Die Korrektur der Einbringungsbilanz um die Entnahmen iSd § 16 Abs. 5 UmgrStG ist einer (tatsächlich auch erfolgten) Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 gleichzuhalten. Würde man mit dem Bundesfinanzgericht auch in einem solchen Fall von einer Nichtanwendbarkeit des Art. III UmgrStG ausgehen, erwiese sich die damit verbundene Rechtsfolge der vollen Gewinnrealisierung als überschießend.

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

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

Die angefochtenen Bescheide waren dementsprechend abzuändern.

## **Zulässigkeit einer Revision**

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

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

Linz, am 2. Oktober 2015