

GZ. RV/3451-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Dr. Hans Rauner, Dkfm. Franz Kiesler und LIM Friedrich Nagl im Beisein der Schriftführerin Kerstin Schmidt am 3. Dezember 2003 über die Berufung des Bw., vertreten durch die Wirtschaftsberater Freyenschlag-Ganner-Halbmayr-Mitterer, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten, vertreten durch ADir. Walter Halbmayr, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Der Bw. betrieb seit dem Jahr 1980 ein Einzelunternehmen mit dem Gegenstand der Herstellung von Metallteilen für den Maschinenbau.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 9. Dezember 1988 gründeten der Bw. und seine Gattin die Z. GmbH, in welche die Produktion und der Vertrieb ausgelagert wurden. Die im Einzelunternehmen verbliebenen Gebäude und Anlagen wurden beginnend mit 1. Jänner 1989 an die Z. GmbH verpachtet (Pachtvertrag Bl. 123 Arbeitsbogen der BP).

Mit Gesellschaftsvertrag vom 29. September 1999 gründeten der Bw. und seine Gattin die Z. M. GmbH. Mit dem gleichzeitig abgeschlossenen Einbringungsvertrag (Bl. 98 Arbeitsbogen der BP) brachte der Bw. sein Einzelunternehmen unter Zurückbehaltung der betrieblich genutzten Gebäude- und Grundanteile rückwirkend zum 31. Dezember 1998 gemäß Art. III UmgrStG in die Z. M. GmbH ein. § 4 Abs. 3 (D) des Einbringungsvertrages bestimmt hiezu:

"Ausdrücklich wird festgelegt, dass die vom Einzelunternehmen betrieblich genutzten Gebäudeteile sowie der betrieblich genutzte Grundanteil nicht in die Z. M. GmbH eingebracht werden. Diese Räumlichkeiten werden der Z. M. GmbH über einen gesondert abzuschließenden Bestandvertrag zur Verfügung gestellt."

In seiner für das Jahr 1999 eingereichten Einkommensteuererklärung erklärte der Bw. u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der im Zuge der Einbringung zurückbehaltenen Grundstücksteile. Darin sind die Einnahmen aus der Vermietung mit einem Betrag von 447.828,00 S ausgewiesen (Bl. 3/99 Bilanzakt).

Im Zuge einer beim Bw. durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung gelangte der Prüfer zu der Feststellung (Tz. 15 BP Bericht), dass anstelle der vom Bw. bisher angesetzten, in der Z. M. GmbH über Verrechnungskonto gutgeschriebenen Mieteinnahmen die tatsächlich von der Z. GmbH zugeflossenen Gebäudemieten zu berücksichtigen seien. Begründend führt der Prüfer aus, dass aufgrund der Bestimmung des § 18 Abs. 3 UmgrStG Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung erst ab Vertragsabschluss steuerwirksam seien. Da hinsichtlich des zurückbehaltenen Betriebsgebäudes nicht spätestens am Tag des Sacheinlagevertrages eine Entgeltvereinbarung getroffen wurde, sei die Rückwirkung auf den Einbringungstichtag nicht zulässig.

Dazu wird festgestellt, dass in der Z. M. GmbH und der Z. GmbH für das Jahr 1999 folgende Buchungen hinsichtlich der betrieblich genutzten und vom Bw. im Zuge der Einbringung zurückbehaltenen Grundstücksteile vorgenommen wurden:

Die Z. M. GmbH verbuchte einen Mietaufwand in Höhe von 447.828,00 S sowie einen Mietertrag in Höhe von 537.912,00 S. Die Z. GmbH verbuchte einen Mietaufwand in Höhe von 537.912,00 S.

Tatsächlich geflossen sind Mietzahlungen in Höhe von 537.912,00 S von der Z. GmbH an den Bw.

Den Buchungen zufolge sollte die Vermietung der gegenständlichen Grundstücksteile mit Wirkung ab 1. Jänner 1999 folgendermaßen verlaufen:

Vermietung durch den Bw. an die Z. M. GmbH um jährlich 447.828,00 S.

Vermietung durch die Z. M. GmbH an die Z. GmbH um jährlich 537.912,00 S.

Das FA erließ im wiederaufgenommenen Verfahren einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 und erhöhte hierbei den Feststellungen der BP folgend die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung um 90.084,00 S (= 537.912,00 abzüglich 447.828,00).

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung wendet der Bw. gegen die durchgeführte Erhöhung der Mieteinnahmen ein, bei dem Betrag von 537.912,00 S gehe es nicht um Mieten für die zurückbehaltene Liegenschaft und um die Frage des § 18 Abs. 3 UmgrStG, sondern um Einnahmen des Bw. aus seinem Einzelunternehmen. Eine rückwirkende Einbringung bedeute, dass alle Einnahmen und Ausgaben im Rückwirkungszeitraum der Z. M. GmbH zuzurechnen seien. Die Z. M. GmbH habe einen Rechtsanspruch darauf, dass ihr die geflossenen 537.912,00 S für den Zeitraum Jänner bis Dezember 1999 zustehen. Es bleibe folglich kein Raum, Einnahmen des betrieblichen Einzelunternehmens jetzt außerbetrieblich anzusetzen.

Weiters sei zu beachten, dass nach § 18 UmgrStG für entnommene Betriebsgebäude für Mieten eine rückwirkende Vereinbarung getroffen werden könne. Tatsächlich sei bei Erstellung der Einkommensteuererklärung 1999 des Bw. bereits der Betrag der Mieteinnahmen für 12 Monate des Jahres 1999 angesetzt und in der Z. M. GmbH als Aufwand gebucht worden. Diese angesetzte Miete sei lediglich über das Verrechnungskonto gebucht worden und sei nicht in bar oder im Wege der Überweisung geflossen.

Für die richtige rechtliche Beurteilung gebe es zwei Möglichkeiten:

- a) Man könne das Einbuchen des Mietaufwandes und das Ansetzen der Mieteinnahmen in Höhe des gesamten Jahresbetrages als rückwirkende Vereinbarung werten – damit wäre eine erklärungsgemäße Veranlagung durchzuführen.

b) Man werte dies nicht als rückwirkende Vereinbarung und setze daher nur 111.957,00 S für Oktober bis Dezember 1999 als Einnahmen beim Bw. an, storniere den entsprechenden Mietaufwand für Jänner bis September 1999 in der Z. M. GmbH und stelle den Betrag in Höhe von 335.871,00 als Forderung der Z. M. GmbH gegen den Bw. in die Bilanz ein.

Aufgrund der einfacheren Handhabung beantragt der Bw. die erklärungsgemäße Veranlagung laut Variante a).

In der zur Stellungnahme der BP, in welcher diese ihre bisher vertretene Rechtsansicht aufrecht hält, eingereichten Gegenäußerung weist der Bw. darauf hin, dass der Sachverhalt der Vermietung an die Z. GmbH nicht erst durch die Umgründung entstanden sei. Die Z. GmbH zahle nach der Umgründung dieselbe Miete wie vor der Umgründung. Sie zahle diese Miete ab der Umgründung nicht mehr an das Einzelunternehmen des Bw., sondern an die Rechtsnachfolgerin, die Z. M. GmbH. Auf diese betrieblichen Einnahmen des Einzelunternehmens habe eben durch die Einbringung ab dem 1. Jänner 1999 die Z. M. GmbH Anspruch.

Worum es überhaupt gehen kann, sei die Miete, die durch die Einbringung die Z. M. GmbH an den Bw. zu bezahlen habe. Das seien jedoch lediglich 447.828,00 S. Nur hier könne es um die Frage der Rückwirkung der Rechtsbeziehungen gehen.

Mit Vorhalt vom 18. Juli 2003 wurde der Bw. vom unabhängigen Finanzsenat aufgefordert, innerhalb von vier Wochen die zwischen dem Bw. und der Z. M. GmbH sowie zwischen der Z. M. GmbH und der Z. GmbH bestehenden Mietverträge bzw., sollten keine schriftlichen Verträge bestehen, eine schriftliche Darstellung der wesentlichen Punkte des jeweiligen Mietvertrages vorzulegen.

Der steuerliche Vertreter des Bw. hat drei mal, jeweils unter Hinweis auf den Urlaub der verantwortlichen Mitarbeiter, um Verlängerung der Frist zur Beantwortung des Vorhalts ange sucht, zuletzt bis zum 3. November 2003, ohne die verlangten Unterlagen vorzulegen.

In der am 3. Dezember 2003 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausge führt:

Der steuerliche Vertreter des Bw. brachte vor, Gegenstand der Einbringung sei auch das Recht für die Z. M. GmbH gewesen, das Gebäude umfassend zu nutzen und daraus die Erträge zu erzielen. Er verwies dazu auf das Gebäudegutachten vom 21. September 1999, das schon einige Tage vor Abschluss des Einbringungsvertrages erstellt worden sei. Das Mietentgelt sei aufgrund dieses Gebäudegutachtens ermittelt worden. Die Abschläge für Instandhaltung seien der Grund für die unterschiedlichen Entgelte gewesen.

Der Prüfer hielt dem entgegen, dass das Gutachten bloß Bedeutung für die nicht strittige Bewertung des Gebäudes im Zuge der Entnahme hatte. Da der von ihm im Zuge der Prüfung abverlangte Mietvertrag nicht vorgelegt worden sei, sei er davon ausgegangen, dass es einen solchen nicht gibt. Der in § 18 Abs. 3 UmgrStG geforderte Nachweis, dass die Entgeltsvereinbarung zum Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages getroffen wurde, sei daher nicht erbracht worden, weshalb eine rückwirkende Vermietung durch den Bw. an die Z. M. GmbH nicht anerkannt werden könne.

Der steuerliche Vertreter erklärte dazu, dass dem Gutachten sehr wohl Relevanz zukomme, weil genau die Werte des Gutachtens für die Entgeltsvereinbarung herangezogen worden seien. Ein Mietvertrag könne auch mündlich oder durch konkludentes Handeln abgeschlossen werden. Die Mietvereinbarung sei am 29. September 1999, sohin gleichzeitig mit dem Einbringungsvertrag, schlüssig zustande gekommen.

Der Bestandsvertrag sei im gegenständlichen Fall konkludent abgeschlossen worden, er sei auch in den Büchern umgesetzt und von der BP für spätere Zeiträume anerkannt worden.

Eine schriftliche Darstellung der getroffenen Mietvereinbarungen habe er nicht mitgebracht.

***Der Senat hat erwogen:***

Gemäß § 13 Abs. 1 UmgrStG ist Einbringungsstichtag der Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll.

Als Einbringungsstichtag wurde gegenständlich der 31. Dezember 1998 gewählt.

Gemäß § 18 Abs. 2 in Verbindung mit § 14 Abs. 2 UmgrStG sind die Einkünfte der übernehmenden Körperschaft hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages erfolgt wäre, soweit in § 18 Abs. 3 und § 16 Abs. 5 leg.cit. keine Ausnahmen vorgesehen sind.

Ertragsteuerlich ist daher der Zeitpunkt des Vermögensüberganges vom Einbringenden auf die übernehmende Körperschaft mit Ablauf des Einbringungsstichtages anzunehmen. Mit Ablauf des Einbringungsstichtages wird ertragsteuerlich der Abgang des eingebrachten Vermögens beim Einbringenden und mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages der Zugang des Vermögens bei der übernehmenden Körperschaft fingiert. Diese Anordnung hat unmittelbare Folgen für die Einkünfteermittlung. Die Einkünfte aus dem eingebrachten Vermögen sind bis zum Ablauf des Einbringungsstichtages dem Einbringenden und ab dem Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages der übernehmenden Körperschaft

---

zuzurechnen. Der Einbringungsstichtag markiert ertragsteuerlich den Zeitpunkt des Überganges der Einkunftsquelle (Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, III § 14, Tz. 15 u. Tz. 16).

Vermögensänderungen in der Zeit zwischen dem dem Einbringungsstichtag folgenden Tag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages sind daher grundsätzlich nicht mehr dem Einbringenden, sondern bereits der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen.

Ausnahmen von diesem Grundsatz enthält aber die Bestimmung des bereits erwähnten § 16 Abs. 5 UmgrStG. Nach dieser Bestimmung kann nämlich das Einbringungsvermögen durch bestimmte Maßnahmen rückwirkend in seinem zum Einbringungsstichtag bestehenden Umfang und Wert verändert werden. So können gemäß Z 3 des § 16 Abs. 5 UmgrStG bis zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages vorhandene Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zurückbehalten werden. Das Zurückbehalten gilt durch die Nichtaufnahme in die Einbringungsbilanz als eine mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigte Entnahme.

Durch die Nichtaufnahme in die Einbringungsbilanz gelten die Wirtschaftsgüter als mit Ablauf des Einbringungsstichtages entnommen und damit nicht in den Einbringungsvorgang einbezogen (Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, UmgrStG, Kommentar, § 16 Tz. 62). Maßnahmen des § 16 Abs. 5 UmgrStG bewirken, dass einzelne Wirtschaftsgüter von der Fiktion des Vermögensüberganges mit Ablauf des Einbringungsstichtages ausgenommen werden (Helbich/Wiesner/Bruckner, a.a.O., III § 16, Tz. 35).

Die vom Bw. an die Z. GmbH vermieteten Gebäudeteile wurden nicht in die Z. M. GmbH eingebracht, sondern gemäß § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG zurückbehalten. Diese Gebäudeteile wurden somit nicht in den Einbringungsvorgang einbezogen und sind daher von der Fiktion des Vermögensüberganges mit Ablauf des Einbringungsstichtages ausgenommen.

Damit ist aber auch die Einkunftsquelle, aus der die Mieteinnahmen fließen, nicht auf die Z. M. GmbH übergegangen. Die gemäß § 18 Abs. 2 in Verbindung mit § 14 Abs. 2 UmgrStG getroffene Festlegung, wonach die Einkünfte aus dem eingebrachten Vermögen mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen sind, kann daher hinsichtlich der zurückbehaltenen Gebäudeteile nicht wirksam werden. Diese Gebäudeteile waren im eingebrachten Vermögen eben nicht enthalten.

Die Behauptung des steuerlichen Vertreters, Gegenstand der Einbringung sei auch das Recht für die Z. M. GmbH, das Gebäude umfassend zu nutzen und daraus Erträge zu erzielen, gewesen, steht in Widerspruch zu den Bestimmungen des Einbringungsvertrages. Abgesehen von der in § 4 Abs. 3 (D) des Einbringungsvertrages festgehaltenen Zurückbehaltung der

betrieblich genutzten Grund- und Gebäudeanteile und damit, wie oben ausgeführt, der Einkunftsquelle, legt auch die das einzubringende Vermögen umschreibende Bestimmung des § 4 Abs. 3 (G) unter lit. (c) ausdrücklich fest, dass alle Vermögensgegenstände, die zur Liegenschaft gehören, nicht eingebracht werden.

Die Einkünfte aus der Vermietung der betrieblich genutzten Gebäudeteile an die Z. GmbH sind daher auch nach dem Einbringungsstichtag weiterhin dem Bw. zuzurechnen und bei ihm, da durch die Zurückbehaltung eine Entnahme bewirkt wurde, als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen.

Es ist daher nicht richtig, dass die Z. M. GmbH aufgrund der rückwirkenden Einbringung seit 1. Jänner 1999 einen Rechtsanspruch auf die von der Z. GmbH zu bezahlenden Mieten hat, weshalb sich das diesbezügliche Berufungsvorbringen als unbegründet erweist.

Bezüglich des von der Z. M. GmbH auf Verrechnungskonto verbuchten Mietaufwandes für an den Bw. zu bezahlende Mieten ist § 18 Abs. 3 UmgrStG einschlägig, wonach Verträge insoweit mit steuerlicher Wirkung auf den Einbringungsstichtag zurückbezogen werden, als sich das Entgelt auf die Überlassung von zurückbehaltenem Anlagevermögen im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG bezieht und die Entgeltvereinbarung am Tage des Abschlusses des Einbringungsvertrages getroffen wurde.

Nun ist eine rückwirkende Anerkennung schon deshalb ausgeschlossen, weil der Bw. einen Nachweis darüber, dass die Entgeltvereinbarung bereits am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getroffen bzw. dass zwischen ihm und der Z. M. GmbH überhaupt ein Mietvertrag geschlossen wurde, nicht erbracht hat. Der bereits rund vier Monate vor dem Verhandlungstermin ergangenen Aufforderung, eine schriftliche Darstellung der wesentlichen Punkte des Mietvertrages vorzulegen, ist er der Bw. nicht nachgekommen.

Die Nachweisführung des Bw. erschöpft sich in der Behauptung, der Mietvertrag sei gleichzeitig mit dem Einbringungsvertrag schlüssig zustandegekommen. Diese Behauptung steht aber ebenfalls im Widerspruch zu den Bestimmungen des Einbringungsvertrages, wo unmissverständlich davon die Rede ist, dass die zurückbehaltenen Räumlichkeiten der Z. M. GmbH über einen "gesondert abzuschließenden Bestandvertrag" zur Verfügung gestellt werden. Inwiefern angesichts der Tatsache, dass der Bestandvertrag als gesondert abzuschließender bezeichnet wird, gleichzeitig mit dem Abschluss des Einbringungsvertrages, dem insbesondere ein Hinweis auf die Miethöhe nicht zu entnehmen ist und der auch keinen diesbezüglichen Zusammenhang mit dem vom steuerlichen Vertreter genannten Gebäudegutachten erkennen

lässt, auch der Mietvertrag bzw. die Entgeltsvereinbarung konkludent abgeschlossen worden sein soll, ist nicht nachvollziehbar.

Davon abgesehen stand einer rückwirkenden Vereinbarung auch der Umstand entgegen, dass die Räumlichkeiten aufgrund des aufrechten Pachtvertrages des Bw. mit der Z. GmbH ja an diese vermietet waren. Eine rückwirkende Änderung des zwischen dem Bw. und der Z. GmbH bestehenden Pachtvertrages war aber nicht möglich, da dieses Pachtverhältnis außerhalb des Umgründungsvorganges lag und daher von der Rückwirkungsfiktion des UmgrStG nicht erfasst war.

Eine Änderung bzw. Begründung der Bestandverhältnisse in der vom Bw. nunmehr dargestellten Form, nämlich Vermietung durch den Bw. an die Z. M. GmbH und Vermietung durch die Z. M. GmbH an die Z. GmbH, hätte daher wirksam nur für die Zukunft, d.h. für die Zeit nach der mit 29. September 1999 erfolgten Gründung der Z. M. GmbH und Abschluss des Einbringungsvertrages, somit frühestens für Zeiträume ab Oktober 1999 vereinbart werden können. Dazu hätte es einer Auflösung des zwischen dem Bw. und der Z. GmbH bestehenden Pachtverhältnisses, des Abschlusses eines Bestandsvertrages zwischen dem Bw. und der Z. M. GmbH sowie eines weiteren Bestandsvertrages zwischen der Z. M. GmbH und der Z. GmbH bedurft. Die Zustimmung der Z. GmbH zu dieser Änderung war schon deshalb nötig, weil dies ja den Verlust ihrer Stellung als Hauptmieterin und den Wechsel in die Position einer bloßen Untermieterin bedeutete. Der Bw. hat aber nicht einmal behauptet, dass der zwischen ihm und der Z. GmbH bestehende Pachtvertrag aufgelöst worden wäre bzw. dass die Z. GmbH ihre Zustimmung zur Begründung von Bestandverhältnissen in der dargestellten Form erteilt hätte. Der wiederholten Aufforderung, eine schriftliche Darstellung des zwischen der Z. GmbH und der Z. M. GmbH bestehenden Mietvertrages vorzulegen, ist der Bw. ebenfalls nicht nachgekommen.

Dem Bw. ist es daher weder gelungen, glaubhaft zu machen, ob und wann zwischen ihm und der Z. M. GmbH ein Mietvertrag abgeschlossen wurde, noch ob und wann das zwischen ihm und der Z. GmbH bestehende Bestandverhältnis beendet wurde bzw. es zu einer Änderung in der Mieterposition der Z. GmbH gekommen ist. Es war daher auch nicht möglich, die Mietzahlungen zumindest für die Zeit ab Oktober 1999 in der vom Bw. dargestellten Form zu berücksichtigen. Mangels Nachweises anderslautender Bestandverhältnisse waren beim Bw. im Jahr 1999 weiterhin die von der Z. GmbH bezahlten Mieten in der Höhe von 537.912,00 S zu erfassen.

Die Berufung war daher spruchgemäß als unbegründet abzuweisen.

Wien, 9. Dezember 2003