

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin NN in der Beschwerdesache Bf, gegen die Bescheide des XYZ vom 15.10.2009 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Angefochten sind der Umsatzsteuer- und der Körperschaftsteuerbescheid 2008.

Verfahren

Die Beschwerdeführerin erklärte im beschwerdegegenständlichen Jahr Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einem Architektur- und Ziviltechnikerbüro.

Mit Schreiben vom 29.5.2009 (eingelangt beim Finanzamt am 2.6.2009) teilte die Beschwerdeführerin 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.

Mit Bescheiden vom 15.10.2009 veranlagte das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (der Verlustabzug wurde auf Grund der Ergebnisse der Vorjahre mit 23.916,20 Euro gewährt) und führte hinsichtlich der Umsatzsteuer Erlöskorrekturen durch.

Mit Vorhalt vom 24.11.2009 an DI P, Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, (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 Nachreichung 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.

Gegen die Bescheide vom 15.10.2009 erhob die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 15.12.2009 (eingelangt beim Finanzamt am 17.12.2009) innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist wegen der Erlöskorrekturen hinsichtlich der Umsatzsteuer sowie wegen der Nichtanerkennung des gesamten Verlustvortrages hinsichtlich der Körperschaftsteuer Berufung und beantragte, die Bescheide aufgrund der angeschlossenen berechtigten Erklärungen neu festzusetzen. In der Begründung verwies sie auf die erfolgte rückwirkende Einbringung des Einzelunternehmens DI P in die PA GmbH gemäß Art. III UmgrStG. Hinsichtlich der näheren Ausführungen wird auf die Berufungsschrift verwiesen.

Mangels Einlangens der mit Vorhalt vom 24.11.2009 angeforderten 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 Berufungsvorentscheidungen die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2008 betreffend. Hinsichtlich der Körperschaftsteuer ging es 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, nahm die Gewinnrealisierung mit Hingabe des Wirtschaftsgutes (Einbringung des Einzelunternehmens in die GmbH) an und erhöhte den Ansatz der Absetzung für Abnutzung aufgrund des erworbenen Firmenwertes um 21.000 Euro; den Verlustabzug befand es nach Überprüfung (mit geringen Abweichungen) als richtig angesetzt.

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

In ihrem aufgrund von Fristverlängerungen rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag vom 1.7.2010 beantragte die Beschwerdeführerin aufgrund des Vorliegens aller erforderlichen Unterlagen die Anwendung des Art. III UmgrStG. Hinsichtlich der näheren Ausführungen wird auf den Vorlageantrag verwiesen.

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

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

Festgestellter Sachverhalt

In der außerordentlichen Generalversammlung vom 29.5.2009 wurde beschlossen, das nicht protokollierte Einzelunternehmen DI P rückwirkend mit Stichtag 31.8.2008 nach Art. III UmgrStG in die PA GmbH einzubringen.

Einbringungsvertrag vom 29.5.2009:

Präambel: Zweck des Vertrages ist die Einbringung des Einzelunternehmens DI P in die PA GmbH mit dem Sitz in R zu Buchwerten und in Entsprechung und unter Anwendung der Begünstigungen des Umgründungssteuergesetzes. Zur näheren Regelung der

hieraus erfließenden Rechte und Pflichten schließen die Vertragsparteien nachstehende Vereinbarung:

I. Beteiligungsverhältnisse – Einbringung

1. Der einbringende Gesellschafter ist Inhaber der unter der Geschäftsanschrift in R und einem Atelier in W in Form eines Einzelunternehmens betriebenen Ziviltechnikerbüros.
2. Der einbringende Gesellschafter (Beschwerdeführer) ist weiters einzelvertretungsbefugter Geschäftsführer der übernehmenden Gesellschaft.
3. Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft ist der Beschwerdeführer mit einem Geschäftsanteil, der einer zur Gänze einbezahlten Stammeinlage in Höhe von 37.000,00 € entspricht.
4. Die Einbringung erfolgt zum Stichtag der Einbringungsbilanz (Beilage A) sohin zum 31.8.2008 zu Buchwerten. Alle vom Stichtag der Einbringung an eingetretenen Veränderungen im Vermögen und alle abgeschlossenen Rechtsgeschäfte gelten als für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft geschehen.
5. Insoweit Aktiven und Passiven zu den in der Einbringungsbilanz zum 31.8.2008 beschriebenen und durch diesen Sacheinlagevertrag eingebrachten Betrieb gehören und in der vorerwähnten Bilanz nicht enthalten sind, gelten diese trotzdem als eingebracht und auf die übernehmende Gesellschaft übertragen, soweit in diesem Vertrag nicht anderes vereinbart wurde.
6. Sofern zu dem eingebrachten Betrieb höchstpersönliche, unübertragbare Rechte gehören, ist der einbringende Gesellschafter verpflichtet, diese Rechte als Treuhänder der übernehmenden Gesellschaft für deren Rechnung bestmöglich auszuüben.
7. Die übernehmende Gesellschaft nimmt die Sacheinlage an.
8. Das Einzelunternehmen ist mit dieser Einbringung aufgelöst.

II. Feststellungen

1. Einvernehmlich festgestellt wird, dass das eingebrachte Vermögen im Alleineigentum des einbringenden Gesellschafters steht.
2. Festgestellt wird weiters, dass das eingebrachte Vermögen einen positiven Verkehrswert besitzt.
3. Einvernehmlich festgestellt wird, dass der eingebrachte Betrieb sowohl am Einbringungsstichtag, als auch am Tag des Abschlusses dieses Vertrages einen positiven Verkehrswert zumindest in der Höhe der vom Einbringenden an der übernommenen Gesellschaft zur Hälfte übernommenen Stammeinlage aufweist, diese unter Berücksichtigung der Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG sowie gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG des Einbringenden.
4. Im Zusammenhang mit der vereinbarten unbaren Entnahme des Einbringenden erklären die Vertragsteile, dass die aus der unbaren Entnahme resultierende Forderung

des Einbringenden gegenüber der übernehmenden Gesellschaft frühestens drei Jahre nach Abschluss dieses Vertrages fällig wird. Die Forderung des Einbringenden ist überdies nachrangig zu Gunsten anderer Gläubiger der übernehmenden Gesellschaft zu befriedigen und darf nur ausbezahlt werden, wenn die Forderungen der anderen Gläubiger der übernehmenden Gesellschaft vorweg befriedigt oder sichergestellt sind. Die Forderung des Einbringenden gegenüber der übernehmenden Gesellschaft darf überdies nicht aus dem Stammkapital oder sonstigen gebundenen Rücklagen der übernehmenden Gesellschaft beglichen werden.

III. Dienstnehmer

1. Die beim vertragsgegenständlichen Unternehmen zum Einbringungsstichtag bestehenden Dienstnehmer gehen entsprechend den Bestimmungen des AVRAG auf die übernehmende Gesellschaft über.
2. Die übernehmende Gesellschaft übernimmt jedoch keine Betriebspensions- oder ähnliche Versorgungsvereinbarungen.

IV. Dauerschuldverhältnisse, schwebende Geschäfte

1. Die Vertragsparteien verpflichten sich wechselseitig, alle erforderlichen Erklärungen abzugeben und Maßnahmen zu setzen, die erforderlich sind, dass die bestehenden Dauerschuldverhältnisse und schwebenden Geschäfte in Form einer privaten Schuldübernahme auf die übernehmende Gesellschaft übergehen.
2. Im Falle, dass die betreffenden Vertragspartner zu einer privaten Schuldübernahme nicht ihre Zustimmung erklären, wird der einbringende Gesellschafter als Treuhänder der übernehmenden Gesellschaft in eigenem Namen, jedoch auf Rechnung und Weisung der übernehmenden Gesellschaft diese Geschäfte bestmöglich abwickeln.
3. Die übernehmende Gesellschaft verpflichtet sich, diesfalls den einbringenden Gesellschafter hinsichtlich aller daraus resultierenden Verpflichtungen und Verbindlichkeiten schad- und klaglos zu halten.

V. Markenrechte

1. Sofern zum Vermögen des eingebrachten Unternehmens auch Marken-, Muster-, Gebrauchsmuster-, Patent- oder sonstige Immaterialgüterrechte gehören, so sind diese vom gegenständlichen Sacheinlage- und Einbringungsvertrag umfasst und werden daher auf die übernehmende Gesellschaft übertragen. Sollten zur Durchführung der Übertragung in den jeweiligen Registern gesonderte Urkunden vorzulegen sein, verpflichten sich die Vertragsparteien, diese jederzeit in der jeweils erforderlichen Form zu errichten.

VI. Vertretungsvollmachten

1. Einvernehmlich wird schließlich festgestellt, dass durch die Einbringung des Einzelunternehmens DI P in die PA GmbH sämtliche am eingebrachten Unternehmen haftenden Vertretungsvollmachten, sohin der gesamte Kundenstock, auf die PA GmbH übergehen.

2. Die Vertragsteile verpflichten sich, sämtliche Erklärungen und Unterschriften zu leisten, die für die Bekanntgabe des Übergangs der Vertretungsvollmachten erforderlich und zweckmäßig sind.

VII. Gewährleistung

1. Der einbringende Gesellschafter leistet Gewähr dafür, dass das in der Einbringungsbilanz zum 31.8.2008 ausgewiesene Vermögen in seinem Alleineigentum steht. Eine Gewährleistung für Sachmängel ist ausgeschlossen.
2. Der einbringende Gesellschafter haftet weiters dafür, dass das eingebrachte Vermögen einen positiven Verkehrswert besitzt.

VIII. Allfälliges

1. Die mit der Errichtung und Durchführung dieses Vertrages verbundenen Kosten gehen zu Lasten der übernehmenden Gesellschaft.
2. Für allfällige Rechtsstreitigkeiten aus diesem Vertrag wird die Zuständigkeit des sachlich zuständigen Gerichtes in R vereinbart.
3. Die Vertragsparteien verzichten auf eine Anfechtung dieses Vertrages aus welchen Gründen auch immer, insbesondere wegen Irrtums oder Wegfalls der Geschäftsgrundlage.
4. Sollten eine oder mehrere Bestimmungen dieses Vertrages rechtsunwirksam sein, so wird dadurch die Gültigkeit der übrigen Vertragsbestimmungen nicht berührt. In diesem Fall verpflichten sich die Parteien unverzüglich, eine Vertragsbestimmung zu vereinbaren, die dem wirtschaftlichen Zweck der rechtsunwirksamen Bestimmung möglichst nahe kommt.
5. Änderungen dieses Vertrages bedürfen der Schriftform.
6. Der Gesellschafter (Beschwerdeführer) erklärt ausdrücklich, dass die PA GmbH mit dem Sitz in R als übernehmende Gesellschaft keine wie immer geartete Gegenleistung für das eingebrachte Einzelunternehmen an ihn geleistet hat.
7. Von diesem Notariatsakte können den Gesellschaftern, den Geschäftsführern und künftigen Liquidatoren der Gesellschaft beliebig viele Ausfertigungen erteilt werden.

DI P (Geschäftsführer der Beschwerdeführerin) ist Alleingesellschafter der übernehmenden Gesellschaft.

Mit Schreiben vom 29.5.2009 wurde dem Finanzamt die Einbringung des Einzelunternehmens DI P nach Art. III Umgründungssteuergesetz in die PA GmbH mit Stichtag 31.8.2008 mitgeteilt. Folgende Unterlagen wurden gleichzeitig vorgelegt: Einbringungsvertrag samt Notariatsakt und Protokoll der außerordentlichen Generalversammlung der PA GmbH jeweils vom 29.5.2009, Einbringungsbilanz zum 31.8.2008, Unternehmensbewertung des Einzelunternehmens zum 31.8.2008, Liste der (übernommenen) Mitarbeiter des Einzelunternehmens.

Der Einbringungsvertrag enthält keine Gegenleistungsbestimmung.

Die Stichtagsbilanz zum 31.8.2008 wurde dem Finanzamt erstmals am 30.3.2010 per E-Mail übermittelt.

Die Zustellvollmacht des steuerlichen Vertreters besteht seit 5.5.2010.

Beweiswürdigung

In ihrem Vorlageantrag führt die Beschwerdeführerin aus, die durchgeführte Akteneinsicht am 31.5.2010 habe ergeben, dass dem Finanzamt alle erforderlichen Unterlagen vorlägen. Dies ist nur insoweit richtig, als sich am 31.5.2010 tatsächlich die angesprochenen Unterlagen bei Finanzamt befunden haben.

Die mit Vorhalt vom 24.11.2009 angeforderte und telefonisch mehrmals urgierte Stichtagsbilanz zum 31.8.2008 wurde dem Finanzamt erstmals am 30.3.2010 per E-Mail übermittelt.

Aus dem Inhalt des Telefonates vom 30.3.2010 mit dem steuerlichen Vertreter (vgl. oben dargestellten Aktenvermerk) kann geschlossen werden, dass die Stichtagsbilanz zum 31.8.2008, die – wie behauptet zusammen mit allen Unterlagen bereits im Mai 2009 dem Finanzamt vorgelegt worden sei – in den Unterlagen nicht enthalten war, geht der steuerliche Vertreter doch davon aus, dass ein solcher Zwischenabschluss für das eingebrachte Unternehmen entbehrlich sei, da ja eine Einbringungsbilanz zum 31.8.2008 als Bestandteil des Einbringungsvertrages vorliege.

Im Übrigen wurde weder ein Nachweis des Erstellungszeitpunktes der Stichtagsbilanz zum 31.8.2008 noch ein Nachweis der rechtzeitigen Vorlage bis dato erbracht.

Es ist daher davon auszugehen, dass die Stichtagsbilanz zum 31.8.2008 dem Finanzamt nicht rechtzeitig (Fristsetzung bis 9.12.2009) vorgelegen ist.

Aus dem oben dargestellten Inhalt des Einbringungsvertrages ist ersichtlich, dass eine Gegenleistungsbestimmung fehlt.

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 Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt (Abs. 2 Z 1).

Übernehmende Körperschaften können unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 1 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) sein (Abs. 3 Z 1).

Auf Einbringungen sind die §§ 13 bis 22 anzuwenden (Abs. 4).

Gemäß § 13 Abs. 1 UmgrStG ist der Einbringungsstichtag der Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll. Der Stichtag kann auch auf einen Zeitpunkt vor Unterfertigung des Einbringungsvertrages rückbezogen werden. In jedem Fall ist innerhalb einer Frist von neun Monaten nach Ablauf des Einbringungsstichtages (§ 108 der Bundesabgabenordnung) die Anmeldung der Einbringung im Wege der Sachgründung bzw. einer Kapitalerhöhung zur Eintragung in das Firmenbuch und in den übrigen Fällen die Meldung der Einbringung bei dem gemäß § 58 der Bundesabgabenordnung für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt vorzunehmen. Erfolgt die Anmeldung oder Meldung nach Ablauf der genannten Frist, gilt als Einbringungsstichtag der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, wenn dies innerhalb einer Frist von neun Monaten nach Ablauf des Ersatzstichtages (§ 108 BAO) dem gemäß § 58 der Bundesabgabenordnung für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt gemeldet wird und die in § 12 Abs. 1 genannten Voraussetzungen auf den Ersatzstichtag vorliegen.

Gemäß § 15 UmgrStG 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 § 19 Abs. 1 UmgrStG muss die Einbringung ausschließlich gegen Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft erfolgen.

Die Gewährung von neuen Anteilen kann unterbleiben (Abs. 2),

soweit die übernehmende Körperschaft den Einbringenden mit eigenen Anteilen abfindet (Z 1),

soweit die Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft den Einbringenden mit bestehenden Anteilen an dieser abfinden (Z 2),

soweit die übernehmende Körperschaft zum Zweck der Rundung auf volle Beteiligungsprozentsätze bare Zuzahlungen leistet, sofern diese 10 % des Gesamtnennbetrages der neuen Anteile nicht übersteigen (Z 3),

soweit die übernehmende Körperschaft Anteile an der einbringenden Mitunternehmerschaft aufgibt (Z 4),

wenn der Einbringende unmittelbar oder mittelbar Alleingesellschafter der übernehmenden Körperschaft ist oder wenn die unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligungsverhältnisse an der einbringenden und der übernehmenden Körperschaft übereinstimmen (Z 5 1. Halbsatz idF AbgÄG 2005, BGBl I 2005/161).

Die in Abs. 1 und 2 genannten Anteile und Zuzahlungen müssen dem Einbringenden gewährt werden (Abs. 3).

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 UmgrStG sind § 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 und § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen anzuwenden: Verluste des Einbringenden, die bis zum Einbringungsstichtag entstanden und bis zum Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungsstichtag fällt, nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen einer Buchwerteinbringung (§ 16 Abs. 1) ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie dem übertragenen Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 zugerechnet werden können (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

Strittig ist, ob die Anwendungsvoraussetzungen für eine Einbringung gemäß Art. III UmgrStG gegeben sind.

Die Begriffsumschreibung in § 12 Abs. 2 Z 1 lautet „Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 EStG) für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt“. Maßgebend sind damit folgende drei Tatbestandsmerkmale: Betrieb oder Teilbetrieb, Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG, **Vorliegen einer Stichtagsbilanz für den Gesamtbetrieb** (*Furherr in Kofler, UmgrStG² § 12 Rz 73*).

Die Stichtagsbilanz muss nicht bereits am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages vorliegen, sofern der Einbringungsgegenstand im Einbringungsvertrag ausreichend vertraglich fixiert wird (BMF 29.4.1997, ecolex

1997, 982; *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴ § 12 Rz 77); laut UFS vom 7.6.2011, RV/0166-G/07, hat die Erstellung der Stichtagsbilanz bei Einbringungen mit Finanzamtszuständigkeit nach § 13 Abs. 1 Satz 3 jedoch vor Ablauf der Neun-Monats-Meldefrist zu erfolgen (*Furherr in Kofler*, UmgrStG² § 12 Rz 104).

Nach § 13 Abs. 1 Satz 3 und 5 kann der Einbringungsstichtag höchstens neun Monate vor der (An)Meldung der Einbringung bei der zuständigen Behörde liegen (Rückwirkungsfrist).

Laut UmgrStR Rz 785 ff lässt sich aus § 13 Abs. 1 ableiten, dass die Meldung beim Finanzamt systematisch der Anmeldung beim Firmenbuch gleichgestellt bzw. nachempfunden ist. Die Meldung müsse daher alle Mindestelemente des Einbringungsvertrages, den „Jahres- bzw. Zwischenabschluss“ (im Sinn einer steuerlichen Stichtagsbilanz gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 und 2; vgl. UmgrStR Rz 785 iVm 663) und die Einbringungsbilanz nach § 15 enthalten; die Meldung iSd § 13 Abs. 1 Satz 3 besteht somit aus dem Einbringungsvertrag, dem entweder integrierend oder gesondert der Jahres- oder Zwischenabschluss und die Einbringungsbilanz angeschlossen sind (UmgrStR Rz 786). Fehlt einer innerhalb der Neunmonatsfrist erfolgten Meldung unter Einschluss des Einbringungsvertrages der Jahres- bzw. Zwischenabschluss und/oder die Einbringungsbilanz, hat die Abgabenbehörde den Einbringenden zur Vorlage der fehlenden Unterlagen aufzufordern. Kommt der Einbringende der Aufforderung innerhalb von zwei Wochen nach, ist der rückwirkende Stichtag anzuerkennen, auch wenn die Nachreichung der fehlenden Unterlagen erst außerhalb der Neunmonatsfrist erfolgt (UmgrStR Rz 791; *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴ § 13 Rz 16; restriktiv UFS 7.6.2011, RV/0166-G/07, wonach die Aufstellung der Stichtagsbilanz erst nach Ablauf der Neunmonatsfrist auch bei fristgerechter Nachreichung eine Anwendungsverletzung des Art. III darstellt). Liegt nach den vorstehenden Grundsätzen keine vollständige Meldung vor, ist von einer verspäteten Meldung am Tag des Einganges der (fehlenden) Unterlagen auszugehen (UmgrStR Rz 791; *Furherr in Kofler*, UmgrStG² § 13 Rz 33).

Nimmt jedoch der Einbringende die Sanierungsmöglichkeit nach § 13 Abs. 1 Satz 4 nicht wahr oder kann sie aufgrund eines verspäteten Erkennens einer Fristverletzung nicht mehr wahrgenommen werden, liegt eine **Verletzung einer Anwendungsvoraussetzung des Art. III** vor (UmgrStR Rz 793, 799, 782; *Furherr in Kofler*, UmgrStG² § 13 Rz 42).

Das Finanzamt hat die Beschwerdeführerin aufgefordert, bis 9.12.2009 einen Jahres-/Zwischenabschluss zum 31.8.2008 im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG (Stichtagsbilanz) vorzulegen. Dieser Aufforderung ist die Beschwerdeführerin erst am 30.3.2010 (Übermittlung der Stichtagsbilanz zum 31.8.2008 per E-Mail) nachgekommen.

Es liegt daher eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG vor. Für die Übertragung des Vermögens (Einbringung des Einzelunternehmens in die GmbH) hat daher mangels Anwendbarkeit des Umgründungssteuerrechtes eine Tauschbesteuerung nach § 6 Z 14 lit b EStG 1988 zu erfolgen.

Das Finanzamt sieht weiters eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG darin, dass der Einbringungsvertrag keine Gegenleistungsbestimmung (§ 19 UmgrStG) enthält.

Das Unterbleiben einer Anteilsgewährung, obwohl die Voraussetzungen nach § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG nicht vorliegen, stellt eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art. III dar (UmgrStR Rz 1003; *Furherr in Kofler*, UmgrStG² § 19 Rz 84).

Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ist Alleininhaber des Einzelunternehmens und Alleingesellschafter der übernehmenden Gesellschaft. Es liegen daher die Voraussetzungen nach § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG vor, sodass eine Anteilsgewährung unterbleiben kann.

Das bloße Fehlen eines Hinweises im Einbringungsvertrag, dass die Voraussetzungen nach § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG gegeben seien, löst hingegen keine Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG aus.

Da mangels Anwendbarkeit des Umgründungssteuerrechtes eine Tauschbesteuerung nach § 6 Z 14 lit b EStG 1988 zur Anwendung kommt, hat das Finanzamt richtigerweise die Gewinnrealisierung mit Hingabe des Wirtschaftsgutes angenommen und den Ansatz der Absetzung für Abnutzung aufgrund des erworbenen Firmenwertes um 21.000 Euro erhöht. Für das Bundesfinanzgericht bestand aufgrund der Geringfügigkeit der Abweichungen kein Grund, die Höhe des Verlustabzuges zu verändern.

Im Ergebnis war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist zulässig. Gemäß § 133 Abs. 4 BV-G kann gegen das Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil eine solche Rechtsprechung fehlt.

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. Zu dieser Frage existiert bislang keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Der Unabhängige Finanzsenat ist in seiner Entscheidung vom 7.6.2011, RV/0166-G/07, davon ausgegangen, dass die Aufstellung der Stichtagsbilanz erst nach Ablauf der Neunmonatsfrist auch bei fristgerechter Nachreichung eine Anwendungsverletzung des Art. III darstellt. Die dagegen erhobene Beschwerde ist beim Verwaltungsgerichtshof zur Zl. 2011/15/0169 anhängig.

