

Formale Stichtagsbilanz bei Betriebseinbringung nach Art III UmgrStG keine Anwendungsvoraussetzung

1. Im Fall der Einbringung des gesamten Betriebs in eine Körperschaft erfüllt auch die Einbringungsbilanz nach Vornahme allenfalls notwendiger steuerlicher Anpassungen das Erfordernis des § 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG.
2. Die Korrektur der Einbringungsbilanz um die Entnahmen iSd § 16 Abs 5 UmgrStG ist einer Bilanzberichtigung nach § 4 Abs 2 EStG gleichzuhalten.
3. Würde man in einem solchen Fall nur wegen des Fehlens einer eigenen Stichtagsbilanz von einer Nichtanwendbarkeit des Art III UmgrStG ausgehen, erwiese sich die damit verbundene Rechtsfolge der vollen Gewinnrealisierung als überschließend.

VwGH 26.02.2015, 2014/15/0041

(vorgehend BFG 14.04.2014, RV/5100886/2010)

Deskriptoren: Einbringungsbilanz, Stichtagsbilanz.

Normen: § 12 UmgrStG.

Sachverhalt

Mit Einbringungsvertrag vom 29.5.2009 wurde das Einzelunternehmen DI P (Architektur- und Ziviltechnikerbüro) des Revisionswerbers rückwirkend und ohne Kapitalerhöhung auf den Stichtag 31. 8. 2008 in die P GmbH eingebbracht. Dem Einbringungsvertrag war als Beilage eine Einbringungsbilanz zum 31. 8. 2008 angeschlossen, in der das Einbringungsvermögen zu Buchwerten unter Vornahme rückbezogener Entnahmen nach § 16 Abs 5 Z 1 und 2 UmgrStG angesetzt war. Die Meldung der Einbringung nach § 13 Abs 1 UmgrStG erfolgte unter Einschluss des Einbringungsvertrages (Notariatsakt) und der Einbringungsbilanz fristgerecht am 29. 5. 2009. Mit Vorhalt wurde der Revisionswerber sodann aufgefordert, die Stichtagsbilanz zum 31. 8. 2008 gem § 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG nachzureichen, was erst nach Ablauf der Nachfrist am 30. 3. 2010 per E-Mail erfolgte. Nach Auffassung des Finanzamts stellen die verspätete Vorlage der Stichtagsbilanz eine Verletzung einer wesentlichen Anwendungsvoraussetzung des Art III dar und der Einbringungsvorgang wurde einer Tauschbesteuerung nach § 6 Z 14 lit b EStG unterworfen. Das Bundesfinanzgericht teilte diese Ansicht,¹ der VwGH verwarf sie jedoch und hob das Erkenntnis des BFG we-

gen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gem § 42 Abs 2 Z 1 VwGG auf.

Aus den Entscheidungsgründen

„Der Revisionswerber bringt vor, die (aus der Einbringungsbilanz problemlos ableitbare) Stichtagsbilanz stelle keine Anwendungsvoraussetzung des Art. III UmgrStG dar, sondern sei ein bloßes Formalerfordernis, dessen (restriktive) Erhebung zur Anwendungsvoraussetzung nicht den Zwecksetzungen des § 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG entspreche. Im Gesetz sei keine Frist für die Aufstellung der Stichtagsbilanz geregelt, weshalb deren nachträgliche Erstellung auf den Einbringungstichtag grundsätzlich ohne zeitliche Beschränkung zulässig sei. Fristversäumnisse würden gemäß § 13 Abs 1 UmgrStG nach der Intention des Gesetzgebers nicht zur Versagung der Umgründungsbegünstigungen führen. Im Übrigen sei die Stichtagsbilanz rechtzeitig vorgelegt worden, nämlich sogleich nach telefonischer Urgenz beim steuerlichen Vertreter des Revisionswerbers am 30. März 2010; der Vorhalt des Finanzamtes vom 24. November 2009 sei dem Revisionswerber nicht zugegangen, weshalb für ihn keine Möglichkeit bestanden habe, die Stichtagsbilanz innerhalb einer von der Abgabenverwaltung als maßgeblich erachteten Frist von zwei Wochen nachzureichen. Die belangte Behörde sei in diesem Zusammenhang ihrer Ermittlungspflicht hinsichtlich der Zustellung des besagten Vorhaltes vom 24. November 2009 nicht nachgekommen. Auch das Bundesfinanzgericht sei ohne Begründung davon ausgegangen, dass der Vorhalt

1 BFG 14.04.2014, RV/5100886/2010; dazu *Furberr*, Stichtagsbilanz und Gegenleistungsbestimmung als Anwendungsvoraussetzungen des Art III UmgrStG? GES 2014, 309 (309 ff); *Hirschler/Sulz/Oberkleiner*, Stichtagsbilanz bei Einbringung als Anwendungsvoraussetzung des Art III UmgrStG, BFGjournal 2014, 300 (300 ff);

Mechtler/Pinetz, Anwendungsvoraussetzungen bei Einbringung eines Einzelunternehmens in eine GmbH, ecolex 2014/264, 648 (648 ff); *Raab/Renner*, Aktuelle Entscheidungen des BFG zu Körperschaften, BFGjournal 2014, 321 (325).

ordnungsgemäß zugestellt worden sei, was in Wahrheit nicht der Fall gewesen sei.

Die im Revisionsfall maßgebenden Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes, BGBI Nr 699/1991 idF BGBI I Nr 161/2005 (UmgrStG), lauten (auszugsweise) wie folgt:

„Artikel III Einbringung

§ 12. Anwendungsbereich

(1) Eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt 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 Einbringungstichtag, 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.

(2) Zum Vermögen zählen nur

1. Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftszerziehung 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. (...)

§ 13. Einbringungstichtag

(1) Einbringungstichtag ist 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 Einbringungstichtages (§ 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 Einbringungstichtag 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 § 6 Z 14 lit b EStG 1988 gilt die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft als Tausch im Sinne der lit a leg cit, wenn sie nicht unter das UmgrStG fällt.

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 Einbringungstichtag; 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, Umgründungssteuergesetz³, § 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 Einbringungstichtag vorliegen muss. Wird wie im gegenständlichen Fall der gesamte Betrieb in eine Körperschaft eingebracht, erfüllt auch die Einbringungsbilanz nach Vornahme allenfalls notwendiger steuerlicher Anpassungen im Sinne des Erkenntnisses vom 29. Jänner 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 die Einbringungsbilanz alle am Einbringungstichtag 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 Nichtanwend-

barkeit des Art. III UmgrStG ausgehen, erwiese sich die damit verbundene Rechtsfolge der vollen Gewinnrealisierung als überschießend.“

Anmerkung

Von Georg Kofler

§ 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG sieht das Vorliegen einer Stichtagsbilanz als Begriffsmerkmal für einbringungsfähiges Vermögen vor.² Strittig war jedoch, ob die in § 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG geforderte Stichtagsbilanz auch formal als solche gekennzeichnet werden muss (so das BFG³) oder jede Vermögensübersicht, die inhaltlich den Anforderungen einer auf den Einbringungsstichtag bezogenen Bilanz iS des § 4 Abs 1 EStG entspricht, genügt (so die hA⁴), und zwar selbst dann, wenn sie „fehlerhaft“ iS des § 4 Abs 2 Z 2 EStG und somit in weiterer Folge zu berichtigen ist.⁵ Der VwGH folgte nunmehr – im Einklang mit seinem diesbezüglichen Erkenntnis vom Jänner 2015 zu einer Mitunternehmerschaft⁶ – der zweitgenannten Auffassung: Die von § 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG geforderte Vermögensübersicht iS des § 4 Abs 1 EStG zum Stichtag kann durchaus in der fristgerecht vorgelegten Einbrin-

gungsbilanz erblickt werden (Darstellung des Einbringungsvermögens zu steuerlichen Buchwerten zum Einbringungsstichtag) und wäre – soweit erforderlich – nach § 4 Abs 2 EStG berichtigbar (insb um die darin vorgenommenen rückwirkenden Maßnahmen nach § 16 Abs 5 UmgrStG). Dieses Ergebnis ist auch deshalb sachgerecht, weil konkret im vorliegenden Fall der Einbringung des gesamten Betriebes die Einbringungsbilanz lediglich um die rückwirkenden Maßnahmen und hinsichtlich der formellen Bezeichnung von der Stichtagsbilanz abwich.⁷ Darüber hinaus könnte eine mögliche Trennlinie zur unzulänglichen „Nicht-Bilanz“ dort gezogen werden, wo entweder die Besteuerungsgrundlagen nur mehr durch Schätzung nach § 184 BAO ermittelt werden können oder wo keine ordnungsgemäße Bilanzierung iS der Verlustvortragsregelung des § 18 Abs 6 EStG vorliegt.⁸

2 Furberr in Kofler (Hrsg), UmgrStG4 (2015) § 12 Rz 102.

3 BFG 14. 4. 2014, RV/5100886/2010, und BFG 14. 4. 2014, RV/5100888/2010.

4 Hirschler, Anforderungen an eine vom Jahresabschlussstichtag um einen Tag abweichende Bilanz, ÖStZ 2012/569, 317 (323); Furberr, Stichtagsbilanz und Gegenleistungsbestimmung als Anwendungsvoraussetzungen des Art III UmgrStG? GES 2014, 309 (309 ff); Hirschler/Sulz/Oberkleiner, Stichtagsbilanz bei Einbringung als Anwendungsvoraussetzung des Art. III UmgrStG, BFG-journal 2014, 300 (300 ff).

5 Dazu Furberr, Stichtagsbilanz und Gegenleistungsbestimmung als Anwendungsvoraussetzungen des Art III UmgrStG? GES 2014, 309 (309 ff).

6 VwGH 29. 1. 2015, 2011/15/0169, GES 5/2015 m Anm Wurm (vorgehend UFS 7. 6. 2011, RV/0166- G/07).

7 Ebenso Hirschler/Sulz/Oberkleiner, Stichtagsbilanz bei Einbringung als Anwendungsvoraussetzung des Art. III UmgrStG, BFG-journal 2014, 300 (303 f).

8 Hirschler, Anforderungen an eine vom Jahresabschlussstichtag um einen Tag abweichende Bilanz, ÖStZ 2012/569, 317 (323).