

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache BF, vertreten durch D, gegen den Bescheid des Finanzamtes E mit Ausfertigungsdatum 2. April 2012 betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2009 zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Das Finanzamt hat mit dem am 2. April 2012 ausgefertigten Bescheid die Haftung der Beschwerdeführerin für Kapitalertragsteuer in Höhe von 90.000 € für den Zeitraum 2009 geltend gemacht. A habe einen Mitunternehmeranteil in die A-GmbH eingebracht, der keinen positiven Verkehrswert gehabt habe, da in der Einbringungsbilanz die Position "*Zurückbehalt Verbindl.*" nicht auf § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG gestützt werden könne. Es handle sich um eine Betriebsverbindlichkeit der ABC-KG und nicht um eine Verbindlichkeit des einbringenden Gesellschafters A. Daraus folge, dass eben diese Vorteilsgewährung eine verdeckte Gewinnausschüttung darstelle. Die Anwendungsvoraussetzung des Art. III UmgrStG sei somit nicht gegeben. Die Aufdeckung der stillen Reserven (verdeckte Ausschüttung der Verbindlichkeit) und zwar zum Zeitpunkt des gewählten Einbringungstichtages 30.6.2009 sei daher geboten.
2. Dagegen erhob der steuerliche Vertreter am 2. Mai 2012 im Wege von FINAZOnline Berufung und reichte dieser mit Schreiben vom 11. Mai 2012 eine Begründung nach.

Mit Sacheinlagevertrag vom 23.12.2009 seien alle Geschäftsanteile an der ABC-KG im Wege der Anwachsung gemäß § 142 UGB in die A-GmbH übertragen und sämtliche Anwendungsvoraussetzungen des Art III UmgrStG erfüllt worden. Ein positiver Verkehrswert liege für jeden Mitunternehmeranteil vor. Das Zurückbehalten der Verbindlichkeit im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG bewirke die Überführung derselben in das steuerliche Privatvermögen des Einbringenden. Sie habe keinen Eingang in das Betriebsvermögen der übernehmenden Kapitalgesellschaft gefunden. Zinsaufwendungen seien in den Folgejahren beim Einbringenden nicht als nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Die zwischenzeitliche Tilgung wurde ebenfalls vom Einbringenden aus seiner steuerlichen Privatsphäre getätigt.

3. Die Abgabenbehörde beantragte mit Schreiben vom 21. Jänner 2013 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

4. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

II. Sachverhalt

Nach den im Gerichtsverfahren erhobenen Beweisen sowie der von der Abgabenbehörde ausgewiesenen Aktenlage ist nachfolgender Sachverhalt unbestritten und erwiesen:

1. Mit Einbringungsvertrag vom 23. Dezember 2009 haben A, B und C ihre Gesellschaftsanteile an der ABC-KG rückwirkend zum 30. Juni 2009 in die A-GmbH eingebracht. A war am Vermögen der ABC-KG zu 50% beteiligt, B zu 38% und C zu 12%. Als Gegenleistung für die eingebrachten und übertragenen Anteile erhielten die Einbringenden eine Stammeinlage von 1.000 € aus der bei der A-GmbH beschlossenen Erhöhung des Stammkapitals von 35.000 € auf 36.000 €. Davon übernahmen A eine Stammeinlage von 500 €, B eine Stammeinlage von 380 € und C eine Stammeinlage von 120 €.
2. Aufgrund der Einbringungen übernahm die A-GmbH sämtliche Gesellschaftsanteile der ABC-KG, die ohne Liquidation erlosch. Das Gesellschaftsvermögen der ABC-KG ging gemäß § 142 UGB im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die A-GmbH über.
3. Der Einbringungsvertrag vom 23. Dezember 2009 führt unter Punkt 6. *"Rückwirkende Veränderungen des Einbringungsvermögens - positiver Verkehrswert"* aus (kursive Schreibweise im Original):

1. *Das Einbringungsvermögen wird rückwirkend zum 30.6.2009 geändert wie folgt:*

a) A

Einlage durch Übernahme von Verbindlichkeiten der

ABC-KG (§ 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG) 360.000,00 €

Bare Einlage (§ 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG) 38.110,96 €

b) B

Bare Entnahme (§ 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG) 65.543,57 €

c) C

Bare Einlage (§ 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG) 14.787,21 €

Weitere Veränderungen wurden nicht getätigt.

2. Die Einlage des A erfolgt durch Schuldübernahme des Darlehens bei der F-Bank, Kredit-Nr. 1234567. Die Vertragsteile nehmen zur Kenntnis, dass diese Verbindlichkeit aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge grundsätzlich auf die übernehmende Gesellschaft übergeht und haftet somit die A-GmbH für diese Verbindlichkeit solidarisch mit Herrn A. Herr A verpflichtet sich jedoch, die A-GmbH diesbezüglich schad- und klaglos zu halten.

3. Somit geht aus den Einbringungsbilanzen hervor, dass das Einbringungsvermögen - trotz obiger rückwirkender Veränderungen nach § 16 Abs 5 UmgrStG - am Einbringungsstichtag einen positiven Verkehrswert hatte und auch heute noch hat. Weiters geht hervor, dass das jeweilige Einbringungsvermögen einen jeweils das die Kapitalerhöhung übersteigenden Wert hat.

In Beilage 1 des Einbringungsvertrages sind für die einzelnen Gesellschafter folgende Einbringungsbilanzen ausgewiesen:

Einbringungsbilanz zum 30.6.2009			
Gesellschafter A			
Wert MU-Anteil	-394.477,32	Einbringungskapital	3.633,64
Einzahlung	38.110,96	Zurückb. Verbindl.	-360.000,00
	-356.366,36		-356.366,36

Einbringungsbilanz zum 30.6.2009			
Gesellschafter B			
Wert MU-Anteil	68.305,14	Einbringungskapital	2.761,57
		Barentnahme	65.543,57
	68.305,14		68.305,14

<i>Einbringungsbilanz zum 30.6.2009</i>			
<i>Gesellschafterin C</i>			
<i>Wert MU-Anteil</i>	<i>-13.915,00</i>	<i>Einbringungskapital</i>	<i>872,07</i>
<i>Einzahlung</i>	<i>14.787,21</i>		
	<i>872,07</i>		<i>872,07</i>

4. Mit am 31. Mai 2010 unterzeichnetem Vertrag wurde zwischen A, der A-GmbH sowie der F-Bank zum Schuldverhältnis aus dem *"Abstattungskreditvertrag vom 15.12.2006 Saldo per Übernahmestichtag 30.06.2009 EUR 360.000,--"* vereinbart, dass anstelle der Kreditnehmerin A-GmbH Herr A den angeführten Saldo zur Rückzahlung übernimmt und die A-GmbH aus der persönlichen Haftung entlassen wird.

Die A-GmbH hat weder eine Rückzahlung dieses Kredites vorgenommen noch dafür Zinsen gezahlt. Tilgung des Kredites und Zinszahlungen erfolgen durch Herrn A, auf den auch das zugehörige Konto Nr. 1234567 bei der F-Bank lautet.

5. Der von A in die A-GmbH eingebrachte Gesellschaftsanteil an der ABC-KG hatte jedenfalls einen positiven Verkehrswert, auch dann, wenn die Werterhöhung des Anteiles außer Acht gelassen wird, die sich aus dem Zurückbehalten der Verbindlichkeit iHv 360.000 € durch den Gesellschafter A ergibt. Der diesbezügliche Streit im Verfahren vor der Abgabenbehörde wurde vor Gericht mit Stellungnahme der Abgabenbehörde vom 14. November 2014 zu den vom Bundesfinanzgericht erhobenen und zur Kenntnisnahme gebrachten Beweisen beigelegt.

III. Rechtliche Beurteilung

1. Eine Einbringung im Sinne des Art. III UmgrStG liegt vor, wenn Vermögen auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz nach Maßgabe des § 19 UmgrStG einer übernehmenden Körperschaft 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. Nach § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG gehören Mitunternehmeranteile zum einbringungsfähigen Vermögen.

2. Werden alle Anteile an einer Gesellschaft im Wege des Art. III UmgrStG auf eine Körperschaft übertragen, verbleibt nur diese als Gesellschafter, womit die Gesellschaft nach § 142 Abs. 1 UGB ohne Liquidation erlischt und das Gesellschaftsvermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Körperschaft übergeht.

3. Nach § 8 Abs. 2 KStG darf eine verdeckte Ausschüttung das Einkommens einer Körperschaft nicht mindern. Eine solche verdeckte Ausschüttung liegt vor, wenn eine

Kapitalgesellschaft ihren Gesellschaftern Vermögensvorteile zuwendet, die ihrer äußere Form nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar ist, ihre Wurzel aber in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen hat. Die Einkommensminderung kann grundsätzlich entweder in überhöhten Aufwendungen oder in zu geringen Einnahmen bestehen (VwGH 4.3.2009, 2004/15/0135).

4. Kapitalertragsteuer ist nach § 95 Abs. 4 EStG 1988 idF vor BGBl. I Nr. 76/2011 im Zeitpunkt des Zufließens von Kapitalerträgen abzuziehen. Bei verdeckten Ausschüttungen ist der Zufluss nach Maßgabe des § 19 Abs. 1 EStG 1988 anzunehmen (VwGH 25.6.2007, 2007/14/002; VwGH 26.6.2014, 2011/15/0028).

5. Im gegenständlichen Verfahren ist von Belang, dass sich Herr A, Gesellschafter der ABC-KG sowie der A-GmbH, mit Vertrag vom 23. Dezember 2009 verpflichtete, das Darlehen der ABC-KG bei der F-Bank iHv 360.000 €, welches zivilrechtlich im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nach § 142 UGB auf die A-GmbH übergang, zu übernehmen und dieser Verpflichtung mit am 31. Mai 2010 unterzeichnetem Vertrag (siehe Punkt II.4.) im Wege einer privaten Schuldübernahme iSd § 1405 ABGB auch nachgekommen ist.

Weder rechtlich noch logisch fassbar ist die Annahme der Abgabenbehörde, dass durch diesen Vorgang der Tatbestand einer verdeckten Ausschüttung der A-GmbH ihren Gesellschafter A verwirklicht werden kann, hat er damit doch dem Unternehmen Kapital zugeführt und nicht Einkommen der Kapitalgesellschaft verwendet. Unerheblich ist, ob der Vermögensübergang nach § 142 UGB, wie sich im Gerichtsverfahren ergeben hat, im Rahmen des Art III UmgrStG erfolgte oder außerhalb nach § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 (Annahme der Abgabenbehörde, jedoch ohne Sachverhaltsermittlung und Vollzug der entsprechenden Rechtsfolgen). Einen Zufluss von Kapitalerträgen iSd § 95 Abs. 4 EStG 1988 begründet jedenfalls weder der Übergang einer Verbindlichkeit im Rahmen einer Einbringung nach Art III UmgrStG noch auf Basis des § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 (VwGH 26.6.2014, 2011/15/0028), sodass spruchgemäß zu entscheiden und der angefochtene Bescheid gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufzuheben war.

IV. Zulässigkeit einer Revision

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die für die Lösung des Beschwerdefalles bedeutsamen Rechtsfragen sind durch die unter Punkt III. zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits beantwortet. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 18. Dezember 2014