



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Wien, vertreten durch Exinger GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1013 Wien, Renngasse 1/Freyung, vom 7. Mai 1999 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften vom 13. April 1999 betreffend Umsatzsteuer 1994 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Abgabe beträgt:

Umsatzsteuer 1994	Schilling	Euro
Überschuss	314.249.342,00	22.837.390,32

Entscheidungsgründe

Bei der Bw. (vormals: AGmbH, idF: Bw.) wurde im Rahmen eines Betriebsprüfungsverfahrens festgestellt, dass die Bw. im Jahr 1994 Wirtschaftsgüter um S 10.812.540,00 aus dem Anlagevermögen an ein Konzernunternehmen in Ungarn überlassen habe. Ertragsteuerlich wurde dieser Vorgang von der BP als Sacheinlage qualifiziert und mit dem genannten Betrag gewinnerhöhend auf das Konto "Beteiligungen" aktiviert, ohne jedoch zu konkretisieren, welcher Beteiligungsansatz in seinem Wert erhöht werde.

Umsatzsteuerlich wurde der Vorgang als (steuerbarer und) mangels Vorlage des für steuerfreie Ausfuhrlieferungen erforderlichen Buchnachweises steuerpflichtiger Umsatz der Bw. an das betreffende Konzernunternehmen behandelt. Die zum Normalsteuersatz zu versteuernden Umsätze wurden um S 10.812.540,00 erhöht.

Das Finanzamt für Körperschaften erliess entsprechend den og. Feststellungen der Betriebsprüfung im wiederaufgenommenen Verfahren nachstehenden Umsatzsteuerbescheid 1994 (Beträge in Schilling):

Gesamtbetrag der Entgelte	19.865.050.599,24	
Eigenverbrauch	+ 6.925.579,03	
	19.871.976.178,27	
steuerfrei gemäß § 6 UStG	-13.299.852.421,32	
steuerpflichtiger Umsatz	6.572.123.756,95	
davon zu versteuern mit		Steuer
20 %	5.648.565.858,55	1.129.713.171,71
10 %	923.557.898,40	+ 92.355.789,84
		1.222.068.961,55
abziehbare Vorsteuer		- 1.532.364.475,51
sonstige Berichtigungen		- 1.791.320,25
Überschuß (gerundet gem. § 204 BAO)		312.086.834,00

Die Bw. bekämpfte die ertragsteuerliche Gewinnerhöhung nicht. Jedoch wandte sie sich gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Umsatzsteuerbescheid 1994 mit Berufung und beantragte die Festsetzung der Umsatzsteuer für 1994 mit - S 314.249.342,00 sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Die Bw. begründete ihr Berufungsbegehren wie folgt:

Im Zuge der Sacheinlage der Wirtschaftsgüter seien bei der empfangenden ungarischen Gesellschaft keine Anteile als Gegenleistung ausgegeben worden (verdeckte Einlage). Dennoch vertrete die BP die Auffassung, dass der Vorgang als steuerpflichtiger Umsatz zu behandeln sei. Die BP gehe offenbar davon aus, dass durch die Sacheinlage von Wirtschaftsgütern die Beteiligung am empfangenden Unternehmen eine entsprechende Wertsteigerung erfahre und dies umsatzsteuerlich als Entgelt zu werten sei. Nach Ansicht der Bw. könne aber im Vorgang der verdeckten Sacheinlage aus folgenden Gründen kein steuerbarer Leistungsaustausch gesehen werden:

Bereits zur Sacheinlage gegen Ausgabe neuer Anteile würden im Schrifttum weitverbreitete Kontroversen herrschen. Nach einem Teil der Lehre komme es bei Sacheinlagen nicht zu einem Leistungsaustausch, weil die Gewährung von Gesellschaftsrechten keine Gegenleistung der Gesellschaft darstelle. Nach anderer Auffassung führe die Sacheinlage zwar zu einem Leistungsaustausch, die Gegenleistung bestehe aber nicht in Gesellschaftsrechten, sondern im Auseinandersetzungsguthaben, im Wegfall der Einlageverpflichtung oder in der Wertsteigerung der Beteiligung. Ruppe, UStG 1994, § 1, Rz 82, lehne kategorisch die

Annahme eines Leistungsaustausches im Zusammenhang mit der Sacheinlage gegen Ausgabe von Anteilen ab.

Im gegenständlichen Fall einer verdeckten Einlage (Sacheinlage ohne Gewährung von Gesellschaftsanteilen) sei eindeutig von einem nicht umsatzsteuerbaren Vorgang auszugehen.

Laut Ruppe, UStG 1994, § 1, Rz 83 liege im Fall der verdeckten Einlage schon mangels spezieller Entgeltlichkeit kein Leistungsaustausch vor. Eines der wesentlichen Elemente des umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches sei die innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung – die Gegenleistung müsse um der Leistung willen gegeben werden (Doralt/Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechtes, Bd. I, 6. Aufl., S. 377). Diese innere Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung sei im Berufungsfall nicht vorhanden. Selbst wenn man die Wertsteigerung der Gesellschaftsrechte an der empfangenden Gesellschaft als Gegenleistung betrachtet, könne nicht behauptet werden, dass diese Gegenleistung um der Leistung willen hingegeben wird. Sie sei vielmehr lediglich wirtschaftlicher Reflex der zuvor erbrachten unentgeltlichen Sacheinlage.

Die Auffassung der Betriebsprüfung stehe auch der Auffassung des BMF entgegen. Das BMF habe zB in einer Erledigung vom 8.1.1993 (SWK 1993, A 199) ausgeführt, dass Gesellschafterzuschüsse, die als gesellschaftsrechtliche Einlagen zu beurteilen sind, nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches gewährt würden und daher nicht steuerbar iSd UStG 1972 seien.

Zusammenfassend sei festzustellen, dass sich für die Auffassung der Finanzbehörde im österreichischen Schrifttum und der Judikatur keine Anhaltspunkte ergeben. Zwar sei vom VwGH in seiner Entscheidung vom 9.6.1986, 85/15/0285 ein Fall behandelt worden, der eine Sacheinlage gegen Ausgabe von Gesellschaftsanteilen betraf (Sachgründung), für den Fall der verdeckten Einlage existiere jedoch keine Judikatur. Die maßgebliche Unterscheidung zwischen Sacheinlage gegen Anteilsausgabe und verdeckter Einlage liege in der fehlenden Kausalität des letzteren Vorganges. Der bloße und lediglich mittelbar vorliegende Kausalzusammenhang reiche für die Annahme des umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches nicht aus.

In der Sacheinlage von Wirtschaftsgütern der Bw. in deren ungarische Tochtergesellschaft sei daher kein steuerbarer Leistungsaustausch zu sehen. Die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage sei daher um den Betrag von S 10.812.540,00 zu reduzieren.

Die BP führte in ihrer Stellungnahme zur Berufung detaillierter aus, im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens sei festgestellt worden, dass verschiedene Anlagegüter (Maschinen, Teile von Fertigungsstrassen, Computer) vom Teilbetrieb X zur ungarischen "Tochter"gesellschaft der Bw. verbracht worden seien.

In den Büchern der Bw. habe diese Überführung keinen Niederschlag gefunden. Aufgrund der vorgelegten Anlagenlisten sei von der BP sodann eine grobe Auflistung und Wertbestimmung der ins Ausland überführten Anlagegegenstände vorgenommen worden. Die Wertermittlung mit S 10.812.540,00 sei gemäß § 6 Z 6 EStG durch Ansatz der im Schätzungsweg ermittelten stillen Reserven erfolgt.

Umsatzsteuerlich sei die Anlagenverbringung von der BP als steuerpflichtiger Umsatz angesehen worden, wobei das Entgelt aus dem gemeinen Wert der Sacheinlage bestehe. Eine Befreiung für Exportumsätze komme mangels Buchnachweis nicht in Frage (VwGH 8.10.1990, 89/15/0154, VfGH 23.9.1982, B 299/77).

Da die Zuwendung der Vermögensgegenstände außerhalb einer Kapitalerhöhung nicht gegen Ausgabe von Gesellschaftsrechten erfolgt sei, die Zuwendung jedoch eine Gegenleistung in Form einer Werterhöhung der vorhandenen Gesellschaftsrechte dargestellt bzw. einen erhöhten Auseinandersetzungsanspruch begründet habe, habe die Sacheinlage (in Form einer verdeckten Einlage) zu einem Leistungsaustausch geführt (Ruppe, UStG 1994, § 1 Rz 83).

Auch aus Kolacny-Mayer (UStG 1994, Anm.11 zu § 11) erscheine ersichtlich, dass Sacheinlagen, wenn es sich um Leistungen im Rahmen eines Unternehmens handelt, steuerbar sind.

Als weiteres Indiz für das Vorliegen eines steuerbaren Leistungsaustausches könne auf § 6 Z 14 EStG 1988 verwiesen werden, wonach die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft grundsätzlich als Tausch gelte.

Die von der Bw. zitierte Erledigung des BMF vom 8.1.1993 erscheine nicht geeignet, um einen Leistungsaustausch zu verneinen, da es sich um eine Einzelerledigung zu einem bestimmten Sachverhalt (ertragsteuerliche Problematik der Doppeleinlage) gehandelt habe.

Die Bw. stellte in ihrer Gegenäußerung außer Streit, dass im Fall der Sacheinlage gegen Ausgabe von Anteilen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Leistungsaustausch vorliege (VwGH 9.6.1986, 85/15/0285; Ruppe, UStG 1994, Rz 79 zu § 1). Zu dem berufungsgegenständlichen Fall der verdeckten Einlage fänden sich jedoch in dieser von der BP zitierten Kommentarstelle keine Hinweise.

Der Verweis der BP zur Kernfrage, ob es sich bei der verdeckten Einlage um einen Leistungsaustausch handelt, auf Ruppe, UStG 1994, § 1, Rz 83 sei verfehlt. Ruppe lege lediglich dar, dass in der Literatur Uneinigkeit bestehe, ob im Fall einer verdeckten Einlage ein Leistungsaustausch vorliegt. Er selber führe dazu aus: "ME führen verdeckte Einlagen mangels spezieller Entgeltlichkeit nicht zum Leistungsaustausch".

Auch § 6 Z 14 EStG 1988 enthalte nicht die Aussage, dass die Einlage von Wirtschaftsgütern in eine Körperschaft einen Tausch darstellt, sondern normiere lediglich die einkommensteuerliche Fiktion, dass dieser Vorgang als Tausch gelte. In Wirklichkeit und insbesondere in zivilrechtlicher Hinsicht liege jedoch bei diesem Vorgang kein Tausch vor. Im Gegensatz zu einem tatsächlichen Tausch erhalte der Gesellschafter bei einer Einlage in eine Körperschaft keine Gegenleistung, auch die ausgegebenen Gesellschaftsanteile würden keine Gegenleistung darstellen.

Auch das BMF führe in der in der Berufung zitierten Anfragebeantwortung vom 8.1.1993 (SWK 1993, A I 199) wortwörtlich aus: "Gesellschafterzuschüsse, die als gesellschaftsrechtliche Einlagen zu beurteilen sind, werden nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches gewährt und sind daher nicht steuerbar iSd UStG 1972".

Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Ermittlungen des UFS anhand der Aktenlage ergaben:

Die strittigen Anlagegüter wurden zur YKft.. in Ungarn verbracht (vgl. Schreiben der steuerlichen Vertretung an die Bw. vom 10. Juni 1998, Arbeitsbogen Seite 381). Die Bw. ist an dieser Gesellschaft wie folgt indirekt beteiligt (siehe Übersicht "Beteiligungsverhältnisse AÖsterreich", Arbeitsbogen S. 190):

Sie hält selbst 31,25 und über die 100% ige Tochtergesellschaft "ABeteiligungsGmbH", Wien 8,75 % der Anteile an der "ZHoldingGmbH ", Wien. Letztere Gesellschaft ist Alleingesellschafter der in Ungarn gelegenen "YKft. ."

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist im berufungsgegenständlichen Fall zwischen den Parteien des Verfahrens, dass die Verbringung von Anlagegütern in die ausländische Tochtergesellschaft eine verdeckte Sacheinlage bewirkte. Die Wertermittlung der betreffenden Wirtschaftsgüter durch Ansatz der im Schätzungswege ermittelten stillen Reserven im Betrag von S 10.812.540,00 steht ebenfalls außer Streit.

Die Bw. bekämpft jedoch die Ansicht der BP (des Finanzamtes), dass verdeckte Sacheinlagen einen umsatzsteuerbaren Vorgang darstellen.

Der Verwaltungsgerichtshof hatte im Verfahren 99/14/0324 die Umsatzsteuerpflicht verdeckter Einlagen zu beurteilen. Im Beschwerdefall hatten die Gesellschafter einen Teilbetrieb ihres Unternehmens zu einem fremdüblich niedrigen Preis an ihre Kapitalgesellschaft verkauft. Darin sah der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom

16.9.2003, 99/14/0324 eine verdeckte Einlage, welche mangels Gewährung neuer Gesellschafterrechte eine Wertsteigerung der bestehenden Gesellschaftsrechte an der Kapitalgesellschaft bewirkte. Diese Wertsteigerung stellte nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes keine umsatzsteuerpflichtige Leistung dar:

Nach § 4 Abs. 1 UStG 1972 ist Entgelt alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten.

Nach Abs. 2 leg. cit. gehört zum Entgelt auch, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung freiwillig aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten.

Entgelt ist demnach, was in einer Zweckbindung zur Erlangung der Lieferung oder Leistung besteht. Die Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung ist nicht erforderlich. Besteuert wird die tatsächliche Gegenleistung (vgl. zum UStG 1994 Ruppe, Tz 62 zu § 1).

Da die Ausgabe neuer Anteile im Zusammenhang mit dem Erwerb des Teilbetriebes unterblieben ist, hatten im Beschwerdefall die Anteilseigner wohl eine Wertsteigerung der bereits vorhandenen Anteile erfahren, eine spezielle Entgeltlichkeit war darin jedoch nicht zu erblicken. Die Erhöhung des inneren Wertes der Gesellschaftsanteile war Folge des aus Sicht der Kapitalgesellschaft günstigen Geschäftes und stellte keine Leistung der Kapitalgesellschaft an ihre Anteilseigner dar (Ruppe, UStG 1994, Tz 83 zu § 1).

Im gegenständlichen Fall ist – abweichend von der Sachverhaltsfeststellung des Finanzamtes, wonach eine verdeckte Einlage in "die ungarische Tochtergesellschaft" vorliege, zunächst zu berücksichtigen, dass die Bw. an der ungarischen Gesellschaft nur mittelbar über die "ZHoldingGmbH" beteiligt war. Die unentgeltliche Verbringung der Wirtschaftsgüter ist somit aus Sicht der Bw. als sog. "Grossmutterzuschuss", dh. als verdeckte Einlage in diese Gesellschaft zu beurteilen, welche den Wert der Beteiligung der Bw. an dieser Gesellschaft erhöhte (vgl. Rz 690 der KStR 2001 und og. Anfragebeantwortung des BMF vom 8.1.1993, SWK 1993, A I 199). Ein steuerfreier Ausfuhrumsatz der Bw. an die ungarische Einzelgesellschaft ist schon aus diesem Grund auszuschliessen. Vielmehr ist zu prüfen, ob die verdeckte Einlage einen steuerbaren Umsatz an die ZHoldingGmbH darstellt:

Entsprechend den Entscheidungsgründen des genannten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes ist im Berufungsfall davon auszugehen, dass die durch die gegenständliche verdeckte Sacheinlage bewirkte Wertsteigerung der Beteiligung an der ZHoldingGmbH bei der Bw. kein steuerpflichtiges Entgelt iSd § 4 UStG 1972 darstellt.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1994 war somit stattzugeben.

Die verdeckte Einlage in Höhe von S 10.812.540,00 war nicht als steuerpflichtiger Umsatz zu erfassen.

Der Umsatzsteuerbescheid 1994 war wie folgt abzuändern:

Gesamtbetrag der Entgelte	19.854.238.059,24	
Eigenverbrauch	+ 6.925.579,03	
	19.861.163.638,27	
steuerfrei gemäß § 6 UStG	-13.299.852.421,32	
steuerpflichtiger Umsatz	6.561.311.216,95	
davon zu versteuern mit		Steuer
20 %	5.637.753.318,55	1.127.550.663,71
10 %	923.557.898,40	+ 92.355.789,84
		1.219.906.453,55
abziehbare Vorsteuer		- 1.532.364.475,51
sonstige Berichtigungen		- 1.791.320,25
Überschuß (gerundet gem. § 204 BAO)		314.249.342,00

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. April 2006