



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Margit Mayr, Dr. Franz Kandlhofer und Gregor Ableidinger über die Berufung der Bw., vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, 1013 Wien, Renngasse 1, gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Körperschaftsteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Für den Zeitraum 2003 bis 2005 fand eine abgabenbehördliche Prüfung statt. In *Tz. 2*

Eigenkapitalzuwachsverzinsung der Niederschrift über die Schlussbesprechung hielt die Prüferin fest, dass die Bw. im Jahr 2003 und 2004 eine Eigenkapitalzuwachsverzinsung in Höhe von € 1.340.000,00 und von € 32.608,42 als Betriebsausgabe bzw. als Sondergewinn zum Ansatz gebracht habe. Als Anwendungsvoraussetzung für die Geltendmachung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung sei ein Eigenkapitalevidenzkonto der Fa. K. der Jahre 1998 bis 2002 und der Bw. der Jahre 2002 bis 2004 vorgelegt worden. Aufgrund der Verschmelzung der Bw. und der K. seien die Evidenzkonten der beiden Gesellschaften addiert worden.

Das im Rahmen einer Sachgründung eingebrachte Reinvermögen der S. in Höhe von € 116.051.502,02 sei als punktueller Zugang per 18. Dezember 2002 auf das Eigenkapitalevidenzkonto der Bw. aufgetragen worden. Das im Rahmen der Eigenkapitalzuwachsverzinsung 2003 und 2004 vorgelegte Eigenkapitalevidenzkonto der Bw. umfasse einen Betrachtungszeitraum von 12. Dezember 2002 bis 31. Dezember 2002.

Die BP habe den Stand der gegenständlichen Evidenzkonten insofern berichtigt, als nichtabzugsfähige Ausgaben im Jahr des Abflusses (geschätzt per 30. 6. des Jahres) zum Ansatz gebracht wurden und steuerfreie Beteiligungserträge keinen Zuwachs im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 4 EStG darstellen. Ein Detail zu obigen Änderungen habe die BP der Bw. übergeben. Der sich aus diesen Berichtigungen ergebende Durchschnittstand des addierten Eigenkapitalevidenzkontos der Bw., ohne Ansatz des eingebrachten Vermögens der S., betrage:

1998	€ 1.212.587,43
1999	€ 1.601.257,51
2000	€ 1.358.864,14
2001	€ 1.404.886,77
2002	€ 2.295.427,03
2003	€ 2.651.720,44

(€ 118.703.222,46 inklusive eingebrachtes Vermögen)

Das Eigenkapitalevidenzkonto 2004 sei hinsichtlich des steuerlichen Gewinnes 2003 lt. BP berichtigt worden. Laut Erklärung sei folgender Ansatz auf dem Evidenzkonto 2004 erfolgt:

Entnahme	€ -374.218,28 (steuerlicher Verlust 2003)
Einlage	€ 1.340.000,00 (Eigenkapitalzuwachsverzinsung 2003)

Weiters erfolge lt. BP kein Ansatz des steuerfreien Beteiligungsertrages der E. (€ 4.668,48) als Zufluss auf dem Eigenkapitalevidenzkonto.

Im Unterpunkt *b) Sachgründung der Bw. bzw. eingebrachtes Vermögen* hielt die Prüferin fest, dass die S. die Bw. mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 12. Dezember 2002 gegründet habe. Das Stammkapital habe € 3 Mio betragen und sei zur Gänze durch Sacheinlage mittels Einbringungsvertrag vom 18. Dezember 2002 aufgebracht worden. Mit diesem Einbringungsvertrag seien alle Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten der S. mit Stichtag 18. Dezember 2002 eingebracht worden. Laut Bericht über die Gründungsprüfung habe der Wert des eingebrachten Reinvermögens (Buchwert des eingebrachten Vermögens abzüglich Buchwert der eingebrachten Verbindlichkeiten) € 116.051.502,02 betragen. Es

handle sich somit um eine Sachgründung mittels Einbringung nach dem Umgründungssteuergesetz.

Im oben angeführten Reinvermögen sei der Buchwert folgender Beteiligungen enthalten:

D., NL	€ 61.984.610,00
X.	€ 53.154.422,19
E.	€ 930.884,00
	€ 116.069.916,19

Mit Schreiben vom 20. März 2003 habe die Bw. beim zuständigen Finanzamt (FA) den Antrag gestellt, die angeführten Beteiligungen gem. § 17 (2) UmgrStG mit den höheren gemeinen Werten (€ 116.069.916,19) einzubringen. Die BP habe festgestellt, dass die in diesem Schreiben angeführten höheren gemeinen Werte exakt den Buchwerten der Beteiligungen entsprechen. Auf die Ausführungen im Bericht über die Gründungsprüfung werde Bezug genommen.

Das eingebrachte Reinvermögen sei auf dem Eigenkapitalevidenzkonto der Bw. als punktueller Zugang per 18. Dezember 2002 aufgetragen worden. Die Bw. habe kein Eigenkapitalevidenzkonto der eingebrachten Beteiligungen vor Einbringung angesetzt bzw. fortgeführt. Die Bw. vertrete die Ansicht, dass die Vorschriften über die Fortführung eines abgestockten Eigenkapitalevidenzkontos bei Einbringung von Beteiligungen lediglich auf inländische Einbringungen anzuwenden seien. Nach Meinung der BP sei auch bei der Einbringung von ausländischen Beteiligungen durch einen im Ausland ansässigen Gesellschafter entsprechend vorzugehen. Unter Hinweis auf die Ausführungen zum Vergleichszeitraum 2002 werde der Vorlage von abgestockten Eigenkapitalevidenzkonten der eingebrachten Beteiligungen vor Einbringung keine betragliche Auswirkung auf die Eigenkapitalzuwachsverzinsung 2003 und 2004 beigemessen.

ad c) *Eigenkapitalevidenzkonto der Bw. 2002.* Die Bw. sei am 16. Jänner 2003 in das Handelsregister eingetragen worden. Dem Handelsregister sei seitens der Bw. die Dauer des ersten Wirtschaftsjahres mit 12. 12. 2002 bis 31. 12. 2002 mitgeteilt worden.

Anlässlich der Anmeldung der Betriebseröffnung seien dem FA am 20. März 2003 unter anderem die Eröffnungsbilanz zum 18. Dezember 2002 und der Fragebogen anlässlich der Betriebseröffnung übermittelt worden. Laut Fragebogen sei die Betriebseröffnung am 12. Dezember 2002 erfolgt, die Eröffnungsbilanz per 18. Dezember 2002 erstellt worden.

In der Körperschaftsteuererklärung 2002 (eingelangt beim FA am 17. Dezember 2003) sei der Beginn des Wirtschaftsjahres mit 12. Dezember 2002 eingetragen worden. Laut der

beigelegten Bilanz 2002 erstrecke sich der Gewinnermittlungszeitraum vom 18. Dezember 2002 bis 31. Dezember 2002.

Die Bw. habe den Beginn des Vergleichszeitraums für das Eigenkapitalevidenzkontos (12. Dezember 2002) abweichend vom Beginn des Gewinnermittlungszeitraums laut der dem FA vorgelegten Bilanz (18. Dezember 2002) festgelegt. Laut Ansicht der Bw. beginne der Gewinnermittlungszeitraum 2002 mit Gründung des Unternehmens am 12. Dezember 2002 und nicht erst mit Einbringung des Vermögens der S. am 18. Dezember 2002, sodass hinsichtlich des Einlagenevidenzkontos der Beginn des Vergleichszeitraumes mit 12. Dezember 2002 anzusetzen sei. Die Bw. habe weiters eingewendet, dass die Gesellschaft im Zeitraum der Gründung nach außen bereits vor dem 18. Dezember 2002 in Erscheinung getreten sei und habe hierzu als Nachweis die Eröffnung eines Bankkontos am 5. Dezember 2002 (erster Zufluss per 19. Dezember 2002) vorgelegt. Weiters habe die Bw. angegeben, dass in der Zeit von 12. bis 18. Dezember 2002 keine wirtschaftlichen Aktivitäten ausgeübt worden seien, die zu einer wertmäßig geänderten Gewinnermittlung 2002 geführt hätten. Bei dem in der Bilanz 2002 angeführten Gewinnermittlungszeitraum (18. bis 31. Dezember 2002) bzw. Stichtag der Eröffnungsbilanz habe es sich lediglich um einen Irrtum gehandelt. Das Eigenkapitalevidenzkonto der Bw. sei daher beginnend mit 12. Dezember 2002 zu führen, wobei der erstmalige Vermögenszufluss mit der Einbringung des Vermögens der S. am 18. Dezember 2002 erfolgt sei.

Dagegen sei nach Ansicht der BP für den Vergleichszeitraum 2002 von jenem Gewinnermittlungszeitraum auszugehen, welcher dem FA mittels Bilanz zum 31. Dezember 2002 mitgeteilt worden sei. Dies sei deshalb auch nicht anzuzweifeln, da die Bw. wirtschaftliche Aktivitäten erst nach Zufluss der Sacheinlage per 18. Dezember 2002 entfaltet habe. Da die gegenständliche Vermögenseinlage in Höhe von € 116.051.502,02 somit am ersten Tag des Vergleichszeitraumes 2002 erfolgt sei, ergebe sich folgender Durchschnittsstand des Eigenkapitalevidenzkontos im Zeitraum 2002:

Durchschnittsstand 2002	€
Addierte Evidenzkonten lt. a)	2.295.427,03
Eingebrachtes Reinvermögen	116.051.502,02
<u>Durchschnittsstand 2002 lt. Bp.</u>	<u>118.346.929,05</u>

„d) Berechnung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung 2003 lt. Bp.

höchster Durchschnittsstand Vergleichszeitraum (2002) lt. Bp.	118.346.929,05
höchster Durchschnittsstand 2003 lt. Bp.	118.703.222,46
maßgeblicher Zuwachs 2003 lt. Bp.	356.293,41
Verzinsung	4,90%

<i>Eigenkapitalzuwachsverzinsung 2003 lt. Bp.</i>	17.458,38
<i>Eigenkapitalzuwachsverzinsung 2003 lt. Erklärung</i>	1.340.000,00
<u><i>Erfolgsänderung lt. Bp.</i></u>	<u>1.322.541,62</u>

....."

In der Folge nahm das FA das Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 wieder auf und erließ den Körperschaftsteuerbescheid 2003 den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben: Die Bw. sei mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft am 12. Dezember 2002 errichtet worden. Gemäß Punkt 4 dieser Erklärung betrage das Stammkapital der Bw. € 3 Mio. und sei zur Gänze von der S. übernommen worden. Die Aufbringung der Stammeinlage durch die S. sei durch Einbringung der Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten auf Basis eines abzuschließenden Sacheinlagevertrags erfolgt. Der entsprechende Sacheinlagevertrag (Einbringungsvertrag) sei am 18. Dezember 2002 abgeschlossen worden. Das im Zuge der Gründung in die Bw. eingebrachte Vermögen habe sich auf € 118.051.502,02 belaufen und habe – neben geringfügigen Forderungen, Guthaben bei Kreditinstitutionen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten – vor allem Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften betroffen, nämlich der D., der X. und der E.. Diese Sacheinlage sei im Eigenkapitalevidenzkonto für das Jahr 2002, welches als Zeitraum das Rumpfwirtschaftsjahr vom 12. Dezember 2002 bis 31. Dezember 2002 umfasst habe, als Zugang am 18. Dezember 2002 (Datum des Sacheinlagevertrags) angesetzt worden.

Seitens der Betriebsprüfung sei in Tz. 2 der Niederschrift die Ansicht vertreten worden, dass der Gewinnermittlungszeitraum des Jahres 2002 am 18. Dezember und nicht am 12. Dezember 2002 begonnen habe und der Vermögenszugang daher am ersten Tag des Vergleichszeitraums 2002 erfolgt sei, wodurch sich ein Durchschnittsstand des eingebrachten Vermögens im Zeitraum 2002 in Höhe des Zugangswertes ergebe. Weiters werde angeführt, dass die Vorschriften betreffend die Fortführung eines abgestockten Eigenkapitalevidenzkontos bei Einbringung von ausländischen Beteiligungen (analog zur Einbringung von inländischen Beteiligungen) anzuwenden seien. Aufgrund dieser Feststellung komme die Betriebsprüfung zum Ergebnis, dass sich im Jahr 2003 bloß eine Eigenkapitalverzinsung in Höhe von € 17.458,38 ergebe.

Nach § 11 Abs. 1 EStG sei der gewichtete durchschnittliche Eigenkapitalstand eines Wirtschaftsjahres die Summe der an jedem Kalendertag bestehenden Eigenkapitalstände geteilt durch die Zahl der Kalendertage des Wirtschaftsjahres. Für die Ermittlung des Durchschnittsstandes an Eigenkapital sei von der taggenauen Berechnung auszugehen. Im

Regelfall sei daher von einem Wirtschaftsjahr von 365 Tagen auszugehen, in Schaltjahren oder Rumpfwirtschaftsjahren sei von der jeweils maßgebenden Zahl auszugehen.

Gemäß § 193 Abs. 1 UGB habe der Unternehmer am Beginn seines Unternehmens eine Eröffnungsbilanz zu erstellen; der Tag der Eröffnungsbilanz lege den Beginn des (ersten) Geschäftsjahres fest (vgl. *Nowotny in Straube*, Kommentar zum HGB, § 193 Rz 3). Bei Gründung mit Sacheinlagen sei die Eröffnungsbilanz zwingend auf den Tag der Errichtung der Gesellschaft aufzustellen. Durch die Übernahme der entsprechenden Einlageverpflichtung komme es bereits zu diesem Zeitpunkt zum ersten buchungspflichtigen Vorgang und somit zur Errichtung der Gesellschaft und zum Beginn des Wirtschaftsjahres (vgl. *Jabornegg in Jabornegg/Strasser, AktG Kommentar*, § 33 Rz 9) zu diesem Zeitpunkt.

Die Bw. sei mit Gesellschaftsvertrag vom 12. Dezember 2002 gegründet worden, in dessen Punkt 4.3. ausdrücklich angeführt werde, dass das Stammkapital durch Übertragung sämtlicher Forderungen und Verbindlichkeiten der S. auf Basis eines abzuschließenden Sacheinlagevertrags aufgebracht werde, sodass die Einlageverpflichtung aus dem Gesellschaftsvertrag hervorgehe und die Gesellschaft zum 12. Dezember 2002 errichtet worden sei. Das (Rumpf-)Wirtschaftsjahr 2002 habe daher den Zeitraum vom 12. Dezember bis 31. Dezember 2002, das seien 20 Tage, umfasst.

Ebenso sei zu diesem Zeitpunkt für die Bw. die unbeschränkte Steuerpflicht entstanden; die unbeschränkte Steuerpflicht einer Gesellschaft beginne sobald die Rechtsgrundlage – wie der Gesellschaftsvertrag – festgestellt sei und die Gesellschaft erstmals nach außen in Erscheinung trete. Die Eröffnung des Bankkontos sei für das Erscheinen nach außen ausreichend (vgl. *VwGH 4.3.1987, 84/13/0239*), es sei nicht notwendig, dass darüber hinaus eine weitergehende wirtschaftliche Aktivität – wie von der Betriebsprüfung gefordert – entfaltet werde. Da die Bw. am 5. Dezember 2002 ein Bankkonto eröffnet habe, sei für die Bw. am 12. Dezember 2002 mit Abschluss des Gesellschaftsvertrages die unbeschränkte Steuerpflicht entstanden und dieser Tag als Beginn des (steuerlichen) Wirtschaftsjahres anzusehen.

Dass in der Eröffnungsbilanz der Bw. fälschlicherweise der 18. Dezember 2002 angegeben worden sei, sei für den Zeitpunkt der Errichtung der Gesellschaft, für das Entstehen der unbeschränkten Steuerpflicht und für den Beginn des Wirtschaftsjahres zum 12. Dezember 2002 unerheblich. Die durch die Betriebsprüfung vorgenommene Gleichsetzung des Datums der Errichtung der Gesellschaft mit dem Datum des Einbringungsvertrages sei weder sachlich noch rechtlich richtig, da der Zeitpunkt der tatsächlichen Leistung (= Abschluss des Sacheinlagevertrages) der Einlage keinerlei Auswirkung auf den Zeitpunkt der Errichtung der Gesellschaft und somit auf den Beginn des Wirtschaftsjahres im Gründungsjahr habe; die

Errichtung der Gesellschaft im Fall einer Sachgründung erfolge nämlich bereits im Zeitpunkt der Übernahme der Einlageverpflichtung. Wie in Punkt 2.1. des Einbringungsvertrages ausgeführt, sei die Einbringung aller Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten der S. am 18. Dezember 2002 in Erfüllung der im Gesellschaftsvertrag vom 12. Dezember 2002 übernommenen Einbringungsverpflichtung erfolgt.

Das Wirtschaftsjahr 2002 der Bw. umfasse daher den Zeitraum vom 12. Dezember bis 31. Dezember 2002.

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 lit a EStG gelten als Zugänge im Eigenkapitalevidenzkonto alle Vermögensmehrungen iSd § 8 Abs. 1 KStG. Es stehe außer Zweifel, dass die Übertragung des gesamten Vermögens und der gesamten Verbindlichkeiten der S. auf die Bw. als Einlage iSd § 8 Abs. 1 KStG gelte.

Zur Vermeidung mehrfacher Begünstigungen (sogenannter „Kaskadeneffekte“) ein und desselben Kapitalzuwachses treffe § 11 Abs. 1 Z 4 lit c EStG für die Übertragung von Beteiligungen besondere Regelungen, wonach für zum Anlagevermögen gehörende Beteiligungen iSd § 10 Abs. 1 KStG abweichend von lit. a gelte, dass Vermögensvermehrungen iSd § 8 Abs. 1 KStG, durch die eine Beteiligung entstehe oder sich erhöhe, als Abgang beim Anteilsinhaber (d.h. beim Einbringenden) gelten. Für den Fall der Übertragung eines Betriebes seien gemäß § 11 Abs. 1 Z 7 EStG die Verhältnisse beim Übertragenden sowie beim Erwerber insoweit fortzuführen, als es zu einer Buchwertfortführung komme. Bei unentgeltlichen Übertragungen bzw. bei Umgründungsmaßnahmen nach dem UmgrStG mit Buchwertfortführung seien daher grundsätzlich ebenfalls die Grundsätze über mögliche Kaskadenwirkungen zu beachten, sodass bei einer Einbringung mit Buchwertfortführung das Eigenkapital-Evidenzkonto des Übertragenden nach der Verkehrswertrelation abzustocken und der abgestockte Teil vom Übernehmer fortzuführen sei. Die Bestimmungen zur Vermeidung der Kaskadeneffekte gelten nach dem Gesetzeswortlaut explizit nur für Inlandsbeteiligungen (eingeschränkt auf Betriebsübertragungen unter Buchwertfortführung). Eine Ausweitung der Anwendbarkeit der Bestimmungen zur Vermeidung der Kaskadeneffekte auf Auslandsbeteiligungen widerspreche der Gesetzessystematik, da Kaskadeneffekte, d. h. die mehrfache Begünstigung ein und desselben Eigenkapitalzugangs, nur bei Inlandsbeteiligungen auftreten könnten.

Im Falle der Sachgründung der Bw. seien keine Inlandsbeteiligungen, sondern ausschließlich ausländische, internationale Schachtelbeteiligungen übertragen worden. Darüber hinaus sei im Rahmen der Einbringung der Kapitalanteile vom Wahlrecht gemäß § 17 Abs. 2 UmgrStG Gebrauch gemacht worden und ein Antrag auf Ansatz der eingebrachten Beteiligungen mit dem gemeinen Wert eingebracht worden (siehe Punkt 4.1. des Einbringungsvertrages sowie

Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 20. März 2003). Es habe sich bei der Einbringung daher um keine Einbringung unter Buchwertfortführung, sondern um eine Einbringung unter Ansatz der gemeinen Werte gehandelt.

Seitens der Betriebsprüfung werde ausgeführt, dass die angeführten gemeinen Werte der Beteiligungen exakt den Buchwerten der Beteiligungen bei der S. entsprochen hätten und dass daher von einer Einbringung mit Buchwertfortführung auszugehen sei. Diese Feststellung sei insoweit unzutreffend, als die Beteiligung an der D. anlässlich ihrer Einbringung in die Bw. um rund 36,5 Mio. US \$ abgewertet worden sei. Außerdem sei selbst bei (zufällig) gleicher Höhe des Buchwertes und des gemeinen Wertes von einer Aufwertungseinbringung und keiner Buchwerteinbringung auszugehen, soweit der entsprechende Antrag gestellt wurde; sollte sich z. B. zu einem späteren Zeitpunkt herausstellen, dass der gemeine Wert unter arm's length Gesichtspunkten höher sei als ursprünglich angenommen, wäre dieser Wert zu berücksichtigen.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass die Bestimmungen zur Vermeidung von Kaskadeneffekten auf Inlandsbeteiligungen beschränkt seien und auch bei diesen nur Fälle von Einbringungen mit Buchwertfortführung umfassen, nicht aber für internationale Schachtelbeteiligungen sowie für Umgründungen unter Ansatz des gemeinen Wertes gelten (siehe Rz 3837, Rz 3852 und Rz 3854 EStR). Daher kämen die Vorschriften über die Fortführung eines abgestockten Evidenzkontos im vorliegenden Fall der Einbringung von ausländischen, internationalen Schachtelbeteiligungen durch einen ausländischen Einbringenden nicht zur Anwendung.

Zugänge im Eigenkapitalevidenzkonto seien Einlagen im körperschaftsteuerrechtlichen Sinn. Der Umfang der Zugänge richte sich nach den steuerlich maßgeblichen Bewertungsvorschriften; die zeitliche Wirksamkeit des Zugangs orientiere sich an den tatsächlichen Kapitalveränderungen und nicht nach den Sollgrundsätzen des Bilanzsteuerrechts. Die Einlagen in die Bw. seien mit Einbringungsvertrag vom 18. Dezember 2002 geleistet worden. Zu diesem Zeitpunkt sei die Bw. zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentümerin des übertragenen Vermögens und die Einlage aus steuerlicher Sicht zu diesem Zeitpunkt wirksam geworden, sodass der Zuwachs im Wirtschaftsjahr 2002 für 13 Tage (vom 18. Dezember bis 31. Dezember 2002) bestanden habe. Da die Bw. im Jahr 2002 20 Tage bestanden habe (Vertrag über die Errichtung der Gesellschaft vom 12. Dezember 2002) habe sich aufgrund der Einlage ein Durchschnittskapital für das Jahr 2002 iHv € 75.519.004,58 ergeben (Einlage € 116.051.502,02 : 20 Tage x 13 Tage). Da der zum 31. Dezember 2002 bestehende Eigenkapitalstand von insgesamt rund € 118 Mio. im gesamten Wirtschaftsjahr 2003 der Bw. fortgeführt wurde, habe sich allein daraus im Wirtschaftsjahr 2003 ein

maßgeblicher Zuwachs iHv rund € 40 Mio. ergeben; die darauf entfallende Zuwachsverzinsung betrage rund € 1,9 Mio. wovon bloß € 1,34 Mio. geltend gemacht worden seien.

Zur Berufung erstattete die Betriebsprüferin folgende Stellungnahme. Das im Zusammenhang mit dem Einbringungsvorgang in der Eröffnungsbilanz per 18. Dezember 2002 ausgewiesene Einbringungsvermögen betrage € 116.051.502,02. In der Berufung sei in diesem Zusammenhang abweichend ein Betrag von € 118.051.502,02 angeführt, der nicht nachvollzogen werden könne.

Wie aus der Einbringungsbilanz der S. per 18. Dezember 2002 ersichtlich, bestehe das eingebrachte Vermögen vor allem aus Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften. Der entsprechende Sacheinlagevertrag (Einbringungsvertrag) sei erst am 18. Dezember 2002 abgeschlossen worden und mit diesem Datum dementsprechend auch die Eröffnungsbilanz aufgestellt worden. Auch das Geschäftsjahr 2002 sei vom 18. Dezember bis 31. Dezember 2002 bilanziert. Das Wirtschaftsjahr 2002 umfasse daher den Zeitraum vom 18. 12. bis 31. 12. 2002 und sei auch dieser Zeitraum für die Ermittlung des Eigenkapitalzuwachses 2003 maßgebend. Dem Berufungsbegehren könne daher insofern nicht gefolgt werden, dass in der Eröffnungsbilanz der Bw. fälschlicherweise der 18. Dezember 2002 angegeben worden sei.

Das Eigenkapital-Evidenzkonto sei eine Anwendungsvoraussetzung für die Geltendmachung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung gemäß § 11 EStG. Da bei Umgründungsmaßnahmen nach dem UmgrStG unter Buchwertfortführung die Verhältnisse des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger – dies gelte nach Ansicht der BP auch für Auslandseinbringungen – unabhängig davon überbunden werden, ob der Rechtsvorgänger von der Eigenkapitalzuwachsverzinsung Gebrauch gemacht habe oder nicht, wäre für die Beanspruchung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung auch ein dementsprechendes Eigenkapital-Evidenzkonto vorzulegen. Weder im BP-Verfahren noch im Rahmen der Berufung habe die Bw. ein entsprechendes Eigenkapital-Evidenzkonto für den Vergleichszeitraum vorgelegt, bei dem die Verhältnisse des Rechtsvorgängers entsprechend berücksichtigt seien.

Mit Schriftsatz vom 17. Februar 2009 verzichtete die Bw. auf die Erstattung einer Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Jänner 2009 wies das FA die Berufung als unbegründet ab:

Nach Ansicht der Bp. ist betreffend Eigenkapitalevidenzkonto des Vergleichszeitraums 2002 von jenem Wirtschaftsjahr auszugehen, welches dem FA mittels Bilanz zum 31. 12. 2002 mitgeteilt wurde. Der gegenständliche Gewinnermittlungszeitraum der Gewinn- und Verlustrechnung 2002 wurde mit 18. 12. 2002 bis 31. 12. 2002 bilanziert. Die gegenständliche Vermögenseinlage zum 18. 12. 2002 in Höhe von € 116.051.502,02

erfolgte somit am ersten Tag des Vergleichszeitraums 2002, wodurch sich ein Durchschnittsstand des eingebrachten Vermögens im Zeitraum 2002 in Höhe des Zugangswerts ergibt.

Daraufhin stellte die Bw. den Antrag auf Vorlage ihrer Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw., eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wurde mit „*Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft*“ vom 12. Dezember 2002 gegründet. Gemäß Punkt 4.3. dieser Erklärung beträgt das Stammkapital der Bw. € 3 Mio. und wird zur Gänze von der S. übernommen. Die Aufbringung der Stammeinlage ist durch Einbringung der Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten der S. auf Basis des Sacheinlagevertrages (Einbringungsvertrages) vom 18. Dezember 2002 erfolgt. Der Gesamtbetrag des eingebrachten Vermögens hat sich auf € 116.051.502,02 belaufen.

Für die Jahre 2003 und 2004 machte die Bw. eine Eigenkapitalzuwachsverzinsung gemäß § 11 Abs. 1 EStG idF BGBl I Nr. 106/1999 in Höhe von € 1.340.000,00 und € 32.608,42 als Betriebsausgabe geltend, wobei sie davon ausgeht, dass der 12. Dezember 2002 als „Beginn des Betriebes“ und damit als Beginn des Vergleichszeitraumes für die Berechnung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung anzusehen ist. Demgegenüber vertritt das FA die Ansicht, dass erst mit dem Zufluss der Sacheinlage am 18. Dezember 2002 von einer Betriebseröffnung auszugehen ist und demzufolge die zulässige Eigenkapitalzuwachsverzinsung mit € 17.458,38 für 2003 bzw. € 44.682,04 für 2004 anzusetzen ist.

Strittig ist folglich, welcher Tag als „Beginn des Betriebes“ und damit als Beginn des Beobachtungszeitraums im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 1 EStG (idF BGBl I Nr. 106/1999) für die Berechnung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung anzusehen ist.

§ 11 Abs. 1 EStG idF BGBl I Nr. 106/1999 lautete:

„Steuerpflichtige, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können die angemessene Verzinsung des in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen betrieblichen Eigenkapitalzuwachses – auch außerbilanzmäßig – als Betriebsausgabe abziehen. Der abgezogene Betrag ist als Sondergewinn anzusetzen. Die Besteuerung des Sondergewinnes richtet sich nach § 37 Abs. 8. Bei der Verzinsung gelten folgende Bestimmungen:

1. Der zu verzinsende Eigenkapitalzuwachs ergibt sich aus jenem Betrag, um den der gewichtete durchschnittliche Eigenkapitalstand des laufenden Wirtschaftsjahres den höchsten

gewichteten durchschnittlichen Eigenkapitalstand eines vorangegangenen Wirtschaftsjahres übersteigt. Dabei ist der höchste gewichtete durchschnittliche Eigenkapitalstand innerhalb des Beobachtungszeitraumes maßgeblich. Der Beobachtungszeitraum umfasst den Zeitraum ab Beginn des Betriebes, längstens jedoch den Zeitraum der letzten sieben Wirtschaftsjahre vor jenem Wirtschaftsjahr, in dem der Betriebsausgabenabzug geltend gemacht wird.

Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 1998 geendet haben, sind nicht zu berücksichtigen.

2. Der gewichtete durchschnittliche Eigenkapitalstand eines Wirtschaftsjahres ist die Summe der an jedem Kalendertag bestehenden Eigenkapitalstände geteilt durch die Zahl der Kalendertage des Wirtschaftsjahres.

3. Als Eigenkapitalstand am Beginn des Wirtschaftsjahres gilt das steuerlich maßgebende Eigenkapital am Ende des Vorjahres (ohne Jahresgewinn oder -verlust) laut dem Eigenkapital-Evidenzkonto. Bei Eröffnung oder entgeltlichem Erwerb eines Betriebes ist von einem Eigenkapitalstand von Null auszugehen.

4. Der Eigenkapitalstand im Sinne der Z 3 wird erhöht durch Zugänge und vermindert durch Abgänge:

a) Als Zugänge gelten alle Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 1 sowie alle Vermögensmehrungen im Sinne des § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 und zum Beginn des Wirtschaftsjahres der steuerpflichtige Gewinn des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.

b) Als Abgänge gelten alle Entnahmen im Sinne des § 4 Abs. 1 sowie alle Vermögensminderungen im Sinne des § 8 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 und zum Beginn des Wirtschaftsjahres der steuerlich zu berücksichtigende Verlust des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.

c) Für zum Anlagevermögen gehörende Beteiligungen im Sinne des § 10 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 an Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften gilt für den Anteilsinhaber abweichend von lit. a und b folgendes:

- Die Einlage und die Entnahme der Beteiligung im Sinne des § 4 Abs. 1 bleiben außer Ansatz.
- Vermögensmehrungen im Sinne des § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, durch die eine Beteiligung entsteht oder sich erhöht, gelten als Abgänge. Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 Abs. 12 gelten als Zugänge.
- Beteiligungserträge gelten als Zugänge.

5. Voraussetzung für den Betriebsausgabenabzug ist, dass ein Eigenkapital-Evidenzkonto eingerichtet ist. Dieses hat den Anfangsstand, die Zu- und Abgänge (Z 4), den Endstand und den Betrag sowie die Berechnung des gewichteten durchschnittlichen Jahresstands des Wirtschaftsjahres, für das der Betriebsausgabenabzug geltend gemacht wird, zu umfassen.

Weiters ist der entsprechende Jahresstand der vorangegangenen Wirtschaftsjahre seit dem Beginn des Betriebes, längstens aber für den Zeitraum im Sinne der Z 1 letzter Satz, auszuweisen. Ändern sich die Grundlagen für die Ermittlung des gewichteten durchschnittlichen Jahresstands, so ist ein berichtigtes Eigenkapital-Evidenzkonto aufzustellen.

6. Der im Wirtschaftsjahr eintretende Eigenkapitalzuwachs (Z 1 bis 5) ist angemessen zu verzinsen. Als angemessener Zinssatz gilt jener, den der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festsetzt. Der Zinssatz wird folgendermaßen ermittelt: Der Durchschnitt der Sekundärmarkttrenditen gemäß Tabelle 5.5 „Renditen auf dem inländischen Rentenmarkt“ der Statistischen Monatshefte der Österreichischen Nationalbank Spalte 8 „Emittenten Gesamt“ oder einer entsprechenden Nachfolgetabelle wird für den Zeitraum Jänner bis Dezember eines Kalenderjahres ermittelt und um 0,8 erhöht. Dieser Prozentsatz gilt für alle Wirtschaftsjahre, die im folgenden Kalenderjahr beginnen.

7. Im Falle der Übertragung eines Betriebes sind die Verhältnisse beim Übertragenden sowie beim Erwerber insoweit fortzuführen, als es zu einer Buchwertfortführung kommt."

Was die Frage des „Betriebsbeginnes“ betrifft, bestimmt § 4 Abs. 1 KStG, dass Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 ab jenem Zeitpunkt steuerpflichtig sind, in dem die Rechtsgrundlage wie Satzung, Gesellschaftsvertrag oder Stiftungsbrief festgestellt ist und sie erstmalig nach außen in Erscheinung treten. Eine besondere Qualität oder Intensität wird für das Nach-außen-in-Erscheinung-Treten allerdings nicht verlangt (vgl. KStR 2001, Rz 120). So reicht es etwa aus, wenn ein Bankkonto eröffnet wird, auf das das Stammkapital einer Kapitalgesellschaft einbezahlt werden soll (VwGH vom 4. 3. 1987, 84/13/0239). Weitere Beispiele für einen ausreichenden Außenauftritt sind die Anmeldung zur Eintragung im Firmenbuch oder der Abschluss von Verträgen.

Nach Auffassung des FA ist der Beginn des Wirtschaftsjahres und damit der Beginn des Vergleichszeitraums 2002 mit 18. Dezember anzunehmen, da die Bw. diesen Zeitpunkt in der dem FA am 17. Dezember 2003 übermittelten Bilanz als Beginn des Gewinnermittlungszeitraums angegeben habe.

Demgegenüber ist nach Ansicht der Bw. der Beginn des Gewinnermittlungszeitraums bzw. Vergleichszeitraums 2002 mit 12. Dezember anzusetzen und ist die Datumsangabe in der Eröffnungsbilanz fälschlicherweise erfolgt.

Folgende im Steuerakt bzw. im Arbeitsbogen aufliegende Schriftsätze weisen als Zeitpunkt des „Betriebsbeginns“ den 12. Dezember 2002 aus:

- Fragebogen anlässlich der Betriebseröffnung (Verf. 15), beim FA eingelangt am 24. März 2003 („*Betriebseröffnung am 12. Dezember 2002*“).
- Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft (Notariatsakt) vom 12. Dezember 2002.
- „*Offenzulegender Auszug aus der Bilanz bzw. offenzulegender Anhang*“ eingebracht beim Firmenbuchgericht (Einlaufstelle Landesgericht N. am 11. Dezember 2003): „*Beginn und Ende des Geschäftsjahr 12.12.-31.12.2002*“ (Arbeitsbogen Seite 1653).

Weiters findet sich im Arbeitsbogen der BP (Seite 1705) ein Umlaufbeschluss gemäß § 34 Abs. 1 GmbHG, wonach die Bestellung des Geschäftsführers am 12. Dezember 2002 erfolgt ist, sowie ein Formular „*Statement of Account*“ der Citibank International vom 31. Dezember 2002, aus dem hervorgeht, dass die Bw. am 5. Dezember 2002 ein Bankkonto eröffnet hat (Seite 1829).

Demgegenüber stützt die BP ihre Ansicht, die Betriebseröffnung habe erst am 18. Dezember 2012 stattgefunden, lediglich auf ein einziges, dem FA übermitteltes Schriftstück „*Eröffnungsbilanz zum 18.12.2002*“.

Nach Auffassung des Berufungssenats ergeben sich aus dem vorliegenden Sachverhalt wesentlich mehr Anhaltspunkte dafür, als Zeitpunkt der „Betriebseröffnung“ den 12. Dezember anzunehmen und ist der Einwand der Bw., die Bezeichnung bzw. Datumsangabe „*Eröffnungsbilanz zum 18.12.2002*“ sei irrtümlich erfolgt, nicht als unglaubwürdig zu erachten.

Anzumerken ist weiters, dass der Berufungssenat die von der Betriebsprüfung vertretene Meinung, wonach § 11 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG auch bei der Einbringung von ausländischen Beteiligungen durch einen im Ausland ansässigen Gesellschafter anzuwenden ist, nicht teilt. § 11 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG gilt ausdrücklich für zum Anlagevermögen gehörende Beteiligungen i. S. d. § 10 **Abs. 1** KStG an Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. Liegt hingegen – wie im Berufungsfall – eine Beteiligung im Sinne des § 10 **Abs. 2** KStG vor (oder handelt es sich um einen Anteil des Umlaufvermögens), tritt die Wirkung des § 11 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG nicht ein. Für internationale Schachtelbeteiligungen ergibt sich dies daraus, dass diese i. d. R. die Bestimmung über die Eigenkapitalzuwachsverzinsung nicht in Anspruch nehmen können, sieht man davon ab, dass sie zwar nicht inländisch, aber dennoch unbeschränkt steuerpflichtig sind oder die Widmung der Einlage für eine inländische Betriebsstätte erfolgt, die aufgrund Diskriminierungsverbotes oder aufgrund Verstoßes gegen die EGV-Niederlassungsfreiheit von § 11 Abs. 2 KStG Gebrauch machen kann, was im gegenständlichen Fall jedoch nicht erfolgt ist.

Was die Höhe der Eigenkapitalzuwachsverzinsung betrifft, folgt der Senat der Berechnung der Bw. Insoweit die Bw. bei ihrer Berechnung einen Betrag ermittelt hat, der erheblich unter der gemäß § 11 Abs. 1 Z 6 EStG möglichen bzw. zulässigen Verzinsung liegt, kann auch dahingestellt bleiben, ob für das Jahr 2002 von einem Eigenkapitaldurchschnittsstand von € 118.346.929,05 (lt. BP) oder von € 116.051.502,02 (lt. Bw.) auszugehen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 18. November 2013