



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 13. Oktober 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 5. Oktober 2000 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, die bis 13. August 2002 den Firmennamen Bw. (in der Folge kurz Bw.) trug, ist eine 1995 gegründete Aktiengesellschaft. Das gesamte Grundkapital der Bw. wird von der Mutter-Ges (in der Folge kurz Mutter-Ges) gehalten.

Mit **Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 17. Juli 2000** wurde der Betrieb „Privatkundengeschäft“ der Mutter-Ges gem. Art. III UmgrStG rückwirkend per 31.12.1999 in die Bw. eingebracht. In der Einbringungsbilanz zum 31.12.1999 wird ein Eigenkapital (Einbringungskapital) von 110.000.000,00 S (handelsrechtliche Werte) bzw. 143,861.898,07 S (steuerrechtliche Werte) ausgewiesen und dazu im Punkt VIII Abs. 1 und 2 des Vertrages darauf hingewiesen, dass das Einbringungsvermögen ein Betrieb iSd § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG sei und dieser länger als zwei Jahre als Vermögen der einbringenden Gesellschaft bestehe, sodass die Voraussetzung für die Befreiung von den Kapitalverkehrssteuern und Gebühren gem. § 22 Abs. 3 UmgrStG vorliege.

Aus Punkt I des Vertrages geht hervor, dass der Betrieb „Privatkundengeschäft“ Kredit-, Darlehens-, Giro-, Wertpapierdepot- und Spareinlageverträge mit Privatkunden zum

Gegenstand hat, die mit Privatkunden (also nicht mit Banken oder sonstigen Unternehmen) abgeschlossen werden.

Im mit der Überschrift „Anteilsgewährung“ versehenen Punkt IV des Vertrages wird Folgendes vereinbart:

„Aus Anlass der Sacheinlage wird das Grundkapital der übernehmenden Gesellschaft auf Euro umgestellt und auf 10 Mio. € erhöht. Die Kapitalerhöhung wird zur Gänze von der übertragenden Gesellschaft, die an der übernehmenden Gesellschaft unmittelbar zu 100% beteiligt ist, übernommen.

Für diesen Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 17. Juli 2000 wurde mit **Gesellschaftsteuererklärung** gemäß § 10 Abs. 1 Kapitalverkehrsteuergesetz vom **10. August 2000** vom vertragserrichtenden Notar für die Bw. „Befreiung gemäß Art. III § 22 UmgrStG „ beantragt und hiefür unter ERFNR 321.009/2000 am 17. August 2000 die Unbedenklichkeitsbescheinigung ausgestellt.

Mit **Hauptversammlungsbeschluss** vom **21. Juli 2000** wurden die Einbringung des Betriebes „Privatkundengeschäft“ als Gesamtsache auf Grund des oben genannten Sacheinlage- und Einbringungsvertrages von der Mutter-Ges in die Bw., die Umstellung des Grundkapitals der Bw. von bisher 70.000.000,00 S auf 5.086.900,00 Aktien zu je einem Euro und die Erhöhung des Grundkapitals der Bw. um 4.913.100,00 € auf 10.000.000,00 € als „Gegenwert für die Einbringung des Betriebes Privatkundengeschäft“ genehmigt.

Der Erwerb von Gesellschaftsrechten gemäß § 2 Z 1 KVG mit Gegenleistung von 4.913.100,00 € in dieser außerordentlichen Hauptversammlung vom 21. Juli 2000 wurde mit einer **zweiten Gesellschaftsteuererklärung** gemäß § 10 Abs. 1 Kapitalverkehrsteuergesetz ebenfalls vom **10. August 2000** vom vertragserrichtenden Notar für die Bw. unter Anschluss der Niederschrift dieser Hauptversammlung dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern angezeigt (ERFNR 321.008/2000).

In einer **weiteren außerordentlichen Hauptversammlung** vom **20. September 2000** wurde auf die in der außerordentlichen Hauptversammlung vom 21. Juli 2000 gefassten Beschlüsse hingewiesen, diese neuerlich angeführt und zur Erhöhung des Grundkapitals von Nominale 5.086.900,00 € um Nominale 4.913.100,00 € auf 10.000.000,00 € auf Folgendes hingewiesen:

Der Bericht der KPMG über die Sacheinlageprüfung gemäß § 150 Abs. 3 AktG habe ein buchmäßiges Reinvermögen (Eigenkapital) der Sacheinlage von 110.000.000,00 S (= 7.994.011,76 €) ergeben. Die Ausgabe des Erhöhungsbetrages von 4.913.100,00 € erfolge

daher mit einem Aufgeld von 3,080.911,70 € sohin zu einem Gesamtausgabebetrag von 7,994.011,76 €. Es wurde daher beschlossen, dass die Ausgabe der für die Einbringung des Betriebes „Privatkundengeschäft“ der Mutter-Ges zu gewährenden 4,913.100 Aktien im Nennbetrag von je einem Euro mit einem Aufgeld von 3,080.911,70 € sohin zu einem Ausgabebetrag von 7,994.011,76 € erfolgt sei.

Der Erwerb von Gesellschaftsrechten gemäß § 2 Z 1 KVG mit Gegenleistung von 4,913.100,00 € in dieser außerordentlichen Hauptversammlung vom 20. September 2000 wurde mit einer **dritten Gesellschaftsteuererklärung** gemäß § 10 Abs. 1 Kapitalverkehrsteuergesetz vom **21. September 2000** vom vertragserrichtenden Notar für die Bw. unter Anschluss der Niederschrift dieser Hauptversammlung dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern angezeigt (ERFNR 324.761/2000).

Im **Firmenbuch** wurden

der genannte Einbringungsvertrag und Sacheinlagevertrag vom 17. Juli 2000 – Einbringung des Betriebes „Privatkundengeschäft“ der Mutter-Ges gemäß Art. III UmgrStG, die Beschlüsse der Hauptversammlung vom 21. Juli 2000 betreffend Umstellung des Grundkapitals auf Euro nach dem Euro-JuBeg und Kapitalerhöhung um 4,913.100,00 auf Grund eines am 23. August 2000 eingelangten Antrages unter ausdrücklicher Nennung des Hauptversammlungsbeschlusses vom 20. September 2000 am **3. Oktober 2000** eingetragen.

Mit **Bescheid** vom **5. Oktober 2000** setzte das Finanzamt für die Kapitalerhöhung mit Aufgeld laut Protokoll vom 20. September 2000 ERFNR 324.761/2000 Gesellschaftsteuer in Höhe von 1,100.000,00 S (79.940,12 €) wie folgt fest:

„Berechnung der festgesetzten Gesellschaftsteuer“

Gemäß § 8 KVG 1% vom Wert der Leistung gemäß

§ 7 Abs. 1 Z 2 KVG in Verbindung mit § 2 Z 2 bis 4 KVG

in Höhe von 110,000.000,02 S (gerundet gemäß § 204 BAO).....1,100.000, 00 S

Mit Schriftsatz vom **13. Oktober 2000** wurde dagegen **Berufung** erhoben, die Aufhebung des bekämpften Bescheides und die Festsetzung der Gesellschaftsteuer mit 0,00 S beantragt und dies damit begründet, dass die Vorschreibung der Gesellschaftsteuer in Höhe von 1,100.000,00 S unberechtigt sei, weil der Hauptversammlungsbeschluss vom 20. September 2000 lediglich eine Wiederholung des Hauptversammlungsbeschlusses vom 21. Juli 2000 darstelle und inhaltlich keine Änderung der beschlossenen Kapitalerhöhung vorliege. Es werde daher auch für den Kapitalerhöhungsbeschluss vom 20. September 2000 die Kapitalverkehrssteuerbefreiung gemäß § 22 Umgründungssteuergesetz beansprucht.

In der am 21. Juli 2000 abgehaltenen außerordentlichen Hauptversammlung der Bw. sei unter anderem beschlossen worden, das Grundkapital von 4,913.100,00 € auf 10,000.000,00 € sohin um 5,086.900,00 € zu erhöhen. Die Ausgabe des Erhöhungsbetrages sei als Gegenleistung für die Einbringung des Betriebes „Privatkundengeschäft“ durch die Mutter-Ges in die Bw. erfolgt.

Für diese Kapitalerhöhung sei am 17. August 2000 zu ERFNR 321.009/2000 die Unbedenklichkeitsbescheinigung ausgestellt worden, weil diese Kapitalerhöhung gemäß § 22 Umgründungssteuergesetz von den Kapitalverkehrsteuern befreit gewesen sei.

In der am 20. September 2000 abgehaltenen außerordentlichen Hauptversammlung der Bw. sei der vorgenannte Beschluss aus firmenbuchrechtlichen Gründen lediglich wiederholt und dahingehend ergänzt worden, dass in den Beschluss auch das Aufgeld in Höhe von 3,080.911,70 € aufgenommen worden sei. Der Gesamtausgabebetrag der Aktien habe demnach 7,994.011,76 € betragen.

Für letztgenannten Kapitalerhöhungsbeschluss sei zu ERFNR 324.761/2000 mit dem bekämpften Bescheid Gesellschaftsteuer in Höhe von 1,100.000,00 S vorgeschrieben worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 2 Z 1 iVm § 8 Kapitalverkehrsteuergesetz, DRGBI 1, S 1058, idF BGBl I 1999/28 (KVG), unterliegt der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber der Gesellschaftsteuer von 1%.

Der mit der Überschrift Erklärungspflicht versehene § 10 KVG idF BGBl I 1999/28, geltend ab 1.7.1999, bestimmt im Abs. 1 Folgendes:

„Über Rechtsvorgänge, die der Gesellschaftsteuer unterliegen, ist bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem der Rechtsvorgang stattgefunden hat, zweitfolgenden Monats, beim Finanzamt eine Abgabenerklärung vorzulegen. Dies gilt auch für Rechtsvorgänge, die von der Besteuerung ausgenommen sind. Ist über den Rechtsvorgang eine Urkunde aufgenommen worden, so ist diese der Abgabenerklärung in Abschrift anzuschließen. Diese Verpflichtungen entfallen insgesamt bei Rechtsvorgängen, für die gemäß § 10 a eine Selbstberechnung der Steuer erfolgt.“

In Entsprechung dieser Verpflichtung hat die Bw. dem zuständigen Finanzamt oben genannte drei Abgabenerklärungen und die damit im Zusammenhang stehenden Urkunden vorgelegt.

Das KVG erfasst den Verkehr des sogenannten „anonymen“ Kapitals. Von den Kapitalverkehrsteuern wird nur die Kapitalbewegung, nicht aber das Vermögen oder der Ertrag erfasst. Sie sind Rechtsverkehrsteuern und keine Rechtsformsteuern. Das KVG enthält keine Bestimmungen über die Entstehung der Steuerschuld; es ist daher die Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO anzuwenden, wonach der Abgabenanspruch entsteht, sobald der

Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Bei der Gesellschaftsteuer löst nicht die Begründung der Verpflichtung, sondern erst deren Erfüllung, also das tatsächliche Bewirken den Steuertatbestand aus (vgl. VwGH 18.12.1995, 95/16/0195). Für Kapitalerhöhungen bei Aktiengesellschaften ist gemäß § 156 AktG („Mit der Eintragung der Durchführung der Erhöhung des Grundkapitals ist das Grundkapital erhöht.“) der Zeitpunkt der Eintragung der Durchführung der Erhöhung des Grundkapitals im Firmenbuch entscheidend (vgl. Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz, Kurzkommentar², S 25, II Pkt. 1, S 29, IV Pkt. 2.2).

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1), wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, vom Wert der Gegenleistung berechnet. Zur Gegenleistung gehören auch die von den Gesellschaftern übernommenen Kosten der Gesellschaftsgründung oder Kapitalerhöhung, dagegen nicht die Gesellschaftsteuer, die für den Erwerb der Gesellschaftsrechte zu entrichten ist.

Bei der Kapitalerhöhung einer inländischen AG liegt ein Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den ersten Erwerber iSd § 2 Z 1 KVG vor (vgl. VwGH 17.02.2000, 97/16/0369).

Bemessungsgrundlage ist dabei der Wert der Gegenleistung und daher der Geldbetrag, den der Gesellschafter für den Erwerb der Gesellschaftsrechte entrichtet, einschließlich eines Aufgeldes (VwGH 28.04.1994, 92/16/0187).

Im gegenständlichen Fall wurde wie oben dargestellt eine Kapitalerhöhung der Bw. von 4,913.100,00 € auf Grund der Einbringung des Betriebes „Privatkundengeschäft“ am 3. Oktober 2000 in das Firmenbuch eingetragen.

Das Finanzamt hat im bekämpften Bescheid aus der Gegenleistung von 110.000.000,00 S der „Kapitalerhöhung mit Aufgeld“ laut Protokoll vom 20. September 2000 eine Steuerpflicht nach § 2 Z 2 bis 4 KVG abgeleitet. Abgesehen davon, dass die grundsätzliche Gesellschaftsteuerpflicht des gegenständlichen Vorganges wie oben ausgeführt auf § 2 Z 1 KVG beruht, ist zu prüfen, ob nicht eine Befreiungsbestimmung zur Anwendung kommt.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 3 KVG ist der Erwerb von Gesellschaftsrechten oder deren Erhöhung von der Besteuerung ausgenommen, wenn und insoweit auf die Kapitalgesellschaft als Gegenleistung das gesamte Vermögen, ein Betrieb oder Teilbetrieb einer anderen Kapitalgesellschaft übertragen wird. Dies gilt nicht, wenn die Kapitalgesellschaft, an der Gesellschaftsrechte erworben werden, für die übernommenen Sacheinlagen bare Zahlungen oder sonstige Leistungen von mehr als 10% des Nennwertes der Gesellschaftsrechte leistet oder gewährt.

Gemäß § 4 Abs. 1 KVG sind Kapitalgesellschaften Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Nach Abs. 2 gelten auch Kommanditgesellschaften und

Kommanditerwerbsgesellschaften, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine Kapitalgesellschaft gehört, als Kapitalgesellschaften. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften zählen seit Entfall des § 5 Abs. 2 Z 2 KVG alte Fassung (vor BGBl 1995/21) nicht mehr zu den Kapitalgesellschaften iSd Gesellschaftsteuerrechtes. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sind nicht im Katalog des § 4 KVG neue Fassung enthalten. Die Anwendung der Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 3 KVG wäre daher im gegenständlichen Fall nur im Lichte der Kapitalverkehrsteuerrichtlinie, 69/335/EWG, denkbar. Dem dürfte jedoch Art 9 der Richtlinie entgegenstehen ((vgl. Rief, in SWK - Sonderheft 1995, Das neue Kapitalverkehrsteuerrecht, Pkt. 4.2.1, Rz. 67, S 21)).

Im gegenständlichen Fall macht die Bw. jedoch die Befreiung nach dem Umgründungssteuergesetz geltend.

Gemäß § 22 Abs. 3 Umgründungssteuergesetz, BGBl 1991/699, in der ab 31.12.1996 geltenden Fassung BGBl 1996/797 (UmgrStG), sind Einbringungen nach § 12 und dafür gewährte Gegenleistungen nach § 19 von den Kapitalverkehrsteuern und von den Gebühren nach § 33 TP 21 des Gebührengesetzes 1957 befreit, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht.

Zum Vermögen zählen dabei gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG auch Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 EStG 1988) für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt.

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

Das Finanzamt hat zur Berufungsschrift vom 13. Oktober 2000 keine Stellungnahme abgegeben.

Im gegenständlichen Fall besteht kein Zweifel, dass das von der Mutter-Ges in die Bw. eingebrachte „Privatkundengeschäft“ einen Gewerbebetrieb iSd § 2 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 darstellt. Ebenso unbestritten ist, dass dieses Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, dem 17. Juli 2000, schon länger als zwei Jahre als Vermögen der einbringenden Mutter-Ges bestanden hat. Dies steht auch im Einklang mit dem vorliegenden Firmenbuchauszug der Mutter-Ges vom 21. Jänner 2008 und der Erläuterung der Einbringungsbilanz des genannten Betriebes zum 31.12.1999 in Pkt. VIII Abs. 1 des Sacheinlage- und Einbringungsvertrages. Nach Ansicht der Berufungsbehörde sind daher im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen des § 22 Abs. 3 UmgrStG erfüllt.

Da die bekämpfte Abgabenvorschreibung daher zu Unrecht erfolgt ist, war der bekämpfte Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Linz, am 28. Jänner 2008