



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder HR Dr. Ploner, Heinz Hengl und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin Monika Fritz über die Berufung Bw., vertreten durch Steuerberater, vom 10. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch ADir. Hinteregger, vom 22. November 2004 betreffend **Gesellschaftsteuer** nach der am 28. Juni 2006 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannsgasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als **unbegründet abgewiesen**.

Entscheidungsgründe

Der Geschäftsführer und alleinige Gesellschafter der berufungswerbenden inländischen GmbH (in der Folge: Berufungswerberin, Bw.), N.N., war weiters ab den jeweils angeführten Zeitpunkten alleiniger Gesellschafter der nachstehend genannten ausländischen Kapitalgesellschaften:

- A-GmbH, Firmensitz in A-Stadt, ab 6. Mai 1996
- B-GmbH, Firmensitz in A-Stadt, ab 19. April 1999
- C-GmbH, Firmensitz in C-Stadt, ab 22. Dezember 2003
- D-GmbH, Firmensitz in C-Stadt, ab 22. Dezember 2003

Der in Form eines Notariatsaktes gekleidete Sacheinlagevertrag bzw. die darüber errichtete Urkunde vom 15. November 2004 beinhaltet nachstehende, für die Entscheidung über die gegenständliche Berufung relevante, Feststellungen bzw. Vereinbarungen:

- **1.1.** N.N. sei alleiniger Inhaber des von ihm seit September 2003 geführten nichtprotokollierten Einzelunternehmens der Beratung-Handel-Consulting mit dem Standort in O-Stadt, O-Straße1.
- **1.2.** Das vorbezeichnete Einzelunternehmen habe zum Einbringungsstichtag und auch heute (gemeint im Zeitpunkt der Unterfertigung der Urkunde am 15. November 2004) einen positiven Verkehrswert.
- **1.3.** Zweck dieser Einbringung wäre die Einbringung des (vorgenannten) nichtprotokollierten Einzelunternehmens des N.N. in die Berufungsverberin.
- **1.4.** Die Einbringung des nichtprotokollierten Einzelunternehmens erfolge nach den Vorschriften des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG) ohne Durchführung einer Kapitalerhöhung, da die Beteiligung am eingebrachten Einzelunternehmen der Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft entspreche und ident wäre.
- **1.5.** Zum eingebrachten Einzelunternehmen würden die (bereits eingangs angeführten) Beteiligungen an den vier ausländischen Kapitalgesellschaften gehören.
- **1.7.** Für die Einbringung des nichtprotokollierten Einzelunternehmens habe sich N.N. eine unbare Entnahme von € 2.000.000,00 gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG vorbehalten.
- **2.1.** N.N. bringe hiemit sein im Punkt 1.1. bezeichnetes Einzelunternehmen samt den vorbezeichneten (Anm.: in Pkt. 1.5.) Kapitalanteilen auf Grundlage der Einbringungsbilanz zum 30. Juni 2004 ohne Kapitalerhöhung zum Zweck der Durchführung der Einbringung als Sacheinlage unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des UmgrStG, insbesondere des Artikel III, in die Bw. ein.
- **2.4.** In der Einringungsbilanz sei das einbringungsgegenständliche Vermögen einschließlich der Kapitalanteile an den vorbezeichneten Gesellschaften dargestellt.
- **4.1.** Mit dem Einbringungsstichtag, dem Ablauf des 30. Juni 2004, gelte das bisher von N.N. geführte nichtprotokolierte Einzelunternehmen als in die übernehmende Gesellschaft (die Bw.) eingebracht und übergegangen, welche die Vermögenswerte mit denselben Rechten zu besitzen berechtigt sei, wie sie bisher von N.N. im Rahmen seines Einzelunternehmens besessen worden wären.
- **4.2.** Die Einbringung des nichtprotokollierten Einzelunternehmens erfolge steuerrechtlich unter Fortführung der Buchwerte unter Verzicht auf die Liquidation, die tatsächlich Übergabe mit Unterfertigung dieser Urkunde.
- **5.1.** N.N. leiste Gewähr dafür, dass das eingebrachte Einzelunternehmen samt den Kapitalanteilen sein unbeschränktes Eigentum darstelle.
- **5.2.** N.N. als Inhaber des Einzelunternehmens hafte für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Einbringungsbilanz, und leiste hinsichtlich des darin enthaltenen

Anlagevermögens Gewähr, dass diese Vermögenswerte in seinem uneingeschränkten Eigentum stünden.

- **6.1.** Eine Gegenleistung könne zu Folge identer Beteiligungsverhältnisse beim eingebrachten Vermögen und bei der übernehmenden Gesellschaft unterbleiben.

Die der Vertragsurkunde beigeschlossene Einbringungsbilanz zum 30. Juni 2004 weist aus steuerrechtlicher Sicht nachstehendes Bild auf:

AKTIVA:	Euro (€)
Anlagevermögen:	
Sachanlagen:	
Betriebs- und Geschäftsausstattung	233,34
Finanzanlagen:	
Beteiligung A-GmbH	7.028,75
Beteiligung B-GmbH	21.277,95
Beteiligung C-GmbH	5.000,00
Beteiligung D-GmbH	27.000,00
Umlaufvermögen:	
Forderungen (Gesamtsumme)	20.716,13
Summe AKTIVA:	81.256,17
PASSIVA:	
Einbringungskapital	-1.921.743,83
Rückstellungen	3.000,00
Verbindlichkeiten unbare Entnahmen	2.000.000,00
Summe PASSIVA:	81.256,17

Die Einbringungsbilanz zum 30. Juni 2004 stellt sich handelsrechtlich wie folgt dar:

AKTIVA:	Euro (€)
Anlagevermögen:	

Sachanlagen:	
Betriebs- und Geschäftsausstattung	233,34
Finanzanlagen:	
Beteiligung A-GmbH	1.700.000,00
Beteiligung B-GmbH	1.330.000,00
Beteiligung C-GmbH	5.000,00
Beteiligung D-GmbH	27.000,00
Umlaufvermögen:	
Forderungen (Gesamtsumme)	20.716,13
Summe AKTIVA:	3.082.949,47
PASSIVA:	
Einbringungskapital	1.079.949,47
Rückstellungen	3.000,00
Verbindlichkeiten unbare Entnahmen	2.000.000,00
Summe PASSIVA:	3.082.949,47

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt Klagenfurt (FA) der Bw. gegenüber Gesellschaftsteuer (GesSt), ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 1.079.949,47, mit einem Betrag von € 10.799,49 fest. Begründend dazu führte das FA aus, die Vorschreibung sei deshalb erfolgt, da das übertragene Vermögen (Einzelunternehmen der Beratung-Handel-Consulting) am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages nicht länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden bestanden habe.

In ihrer dagegen fristgerecht erhobene Berufung wendete die Bw. zunächst ein, dass der handelsrechtliche Wert der Kapitalanteile an der A-GmbH und an der B-GmbH in Höhe von € 3.030.000,00 vom handelsrechtlichen Einbringungskapital (€ 1.079.949,47) abzuziehen wäre, sodass sich keine Bemessungsgrundlage für die Kapitalverkehrsteuer (GesSt) mehr ergäbe. Die genannten Kapitalanteile wären seit mehr als zwei Jahren, nämlich seit 1996 bzw. 1999, als Vermögen des Einbringenden zu betrachten. Aus diesem Grund sei die in § 22 Abs. 4 UmgrStG enthaltene Befreiungsbestimmung hinsichtlich der Kapitalverkehrsteuern bei Einbringungen zur Anwendung zu bringen. Auch würden die beiden Kapitalanteile Vermögen

im Sinne des § 12 UmgrStG darstellen. Die Einbringung der beiden Kapitalanteile in einem Vertrag sei bloß aus Vereinfachungsgründen gewählt worden, eine Einbringung in gesonderten Verträgen wäre ohne weitere Probleme ebenfalls möglich gewesen, weshalb beantragt werde, den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Seine abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das FA damit, dass nach der Vertragsurkunde nicht einzelne Kapitalanteile, sondern das gesamte Einzelunternehmen des N.N. eingebracht worden wäre. Dieses habe aber erst seit September 2003 als Vermögen des Einbringenden bestanden, weshalb die im § 22 Abs. 4 UmgrStG für die Begünstigung geforderte Frist von zwei Jahren nicht erfüllt gewesen sei.

Innerhalb der Frist des § 276 BAO stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, verbunden mit dem Antrag, eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat abzuhalten. In der Sache selbst wiederholte die Bw. im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen und führte ergänzend noch aus, auch in historischer Interpretation sei der Begriff des Vermögens differenziert zu betrachten, und stelle sich die Bestimmung des § 22 Abs. 4 UmgrStG als bloße Missbrauchssperre zur Verhinderung von Umgehungen der Kapitalsteuerpflicht dar. Es dürfe nicht übersehen werden, dass N.N. schon länger als zwei Jahre zivilrechtlicher Eigentümer der eingebrachten Kapitalanteile gewesen sei, und dass eine isolierte Betrachtung des Begriffes des Betriebes, ohne die Kapitalanteile, unrichtig wäre.

Über telefonische Rückfrage gab der steuerliche Vertreter der Bw. noch bekannt, dass N.N. auch Geschäftsführer der M-GmbH gewesen sei. Im Frühjahr 2003 sei N.N. aus dieser Funktion ausgeschieden und habe er im September 2003 eine vergleichbare Tätigkeit, allerdings als Einzelunternehmer, aufgenommen. Die hier verfahrensgegenständlichen (vier) Beteiligungen hätten nie zum Betriebsvermögen der M-GmbH gehört, sondern sich immer im Privatvermögen des N.N. befunden. Diese Kapitalanteile hätte dieser dann in sein Einzelunternehmen "eingebracht" bzw. dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens zugeordnet.

In der mündlichen Berufungsverhandlung gab der steuerliche Vertreter der Bw. über Befragen noch an, dass das grundsätzliche Vorliegen einer freiwilligen Leistung im Sinne des § 2 Z 4 lit. c KVG nicht bestritten werde. Gleichfalls werde die vom FA herangezogene Bemessungsgrundlage in Form des positiven handelsrechtlichen Einbringungskapitals, natürlich vorbehaltlich der Frage der Anwendung der begehrten Steuerbefreiung, anerkannt. In rechtlicher Hinsicht führte der steuerliche Vertreter aus, dass der im § 22 Abs. 4 UmgrStG genannte Begriff des Vermögens nicht auf eine Unterscheidung zwischen in einem Betrieb oder im Privatvermögen gehaltenen Kapitalanteilen abstelle. Durch den Umstand, dass N.N.

die streitgegenständlichen Beteiligungen schon länger als zwei Jahre in seinem Privatvermögen gehabt, diese aber erst nach Aufnahme der selbständigen Tätigkeit im September 2003 dem Betrieb seines Einzelunternehmens als Betriebsvermögen zugeordnet hatte, könne die Anwendung der Befreiungsbestimmung nicht ausgeschlossen werden. Der Begriff des Vermögens sei derart auszulegen, dass die Tatsache der Innehabung der Kapitalanteile durch den Einbringenden für die Beurteilung der Frist von zwei Jahren ausreichen würde. Diesbezüglich verwies der steuerliche Vertreter auf einen Erlass des BMF vom 13. September 1996, ÖStZ 1997,32, wo im Falle eines innerhalb der Zweijahresfrist erfolgten Zukaufes durch einen bestehenden Betrieb die Befreiung versagt werde. Daraus sei aber zu schließen, dass im umgekehrten Fall das Eigentum am Kapitalanteil bzw. die Dauer dieser Innehabung entscheidend wäre und nicht die Dauer des Bestandes des Einzelunternehmens. Auch würde eine teleologische Interpretation des § 22 UmgrStG zum gleichen Ergebnis führen, da diese Vorschrift Missbräuche bei Einbringungsvorgängen verhindern solle. Ein Missbrauch liege jedoch nicht vor, da durch die Eigenschaft der Kapitalanteile als notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens gar keine andere Vorgangsweise gewählt werden konnte.

Der Vertreter des FA wiederum führte aus, dass seitens des FA kein Spielraum bei der Auslegung des insoweit eindeutigen Gesetzestextes erblickt werden könne. Im gegenständlichen Fall wäre nun ein Betrieb eingebracht worden, was sich auch aus der mehrfachen und wiederholten Anführung in der Vertragsurkunde ergebe. Der Betrieb habe aber unstrittig nicht länger als zwei Jahre bestanden. Unter Verweis auf den Inhalt des § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG wendete der Amtsvertreter weiters ein, N.N. habe von der ihm im Gesetz eingeräumten Gestaltungsmöglichkeit, die Kapitalanteile entweder als Wirtschaftsgüter des Privatvermögens oder als Wirtschaftsgüter seines Betriebes bzw. des Einzelunternehmens einzubringen, dahingehend Gebrauch gemacht, dass er diese, eindeutig nachgewiesen durch die Aufnahme in die Einbringungsbilanz, eben als Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens des Einzelunternehmens einbringen wollte und dies auch so geschehen sei. Damit würden die eingebrachten Wirtschaftsgüter das steuerrechtliche Schicksal des eingebrachten Betriebes teilen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Z 4 lit. c Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) unterliegt eine freiwillige Leistung eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft in Form der Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung der Gesellschaftssteuer, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu

erhöhen. Nach § 7 Z 2 KVG wird die Steuer vom Wert der Leistungen berechnet und beträgt der Steuersatz gemäß § 8 KVG 1% der Bemessungsgrundlage.

Vom steuerlichen Vertreter der Bw. wurde in der mündlichen Berufungsverhandlung ausdrücklich anerkannt, dass die Einbringung des Einzelunternehmens samt den dazugehörigen Kapitalanteilen in die Bw. ohne Gegenleistung erfolgte und geeignet war, den Wert der Gesellschaftsrechte des N.N. an der Bw. zu erhöhen, weshalb auch nach Ansicht des erkennenden Senates der Tatbestand des § 2 Z 4 lit. c KVG erfüllt worden ist. Ebenso erweist sich die vom FA herangezogene Bemessungsgrundlage und die daraus abgeleitete GesSt – vorbehaltlich der begehrten Anwendung der Befreiungsbestimmung nach § 22 Abs. 4 UmgrStG –, wie dies vom steuerlichen Vertreter auch konzidiert wurde, als den gesetzlichen Bestimmungen entsprechend.

Hinsichtlich der allein zur Beurteilung anstehenden Frage, was als Einbringungsvermögen anzusehen und ob darauf die zuletzt genannte Befreiungsbestimmung anzuwenden ist, wird ausgeführt:

Gemäß § 22 Abs. 4 UmgrStG idF BGBl. I 2003/71 sind Einbringungen nach § 12 und dafür gewährte Gegenleistungen nach § 19 von den Kapitalverkehrsteuern (...) befreit, wenn dass zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht. Eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt nach § 12 Abs. 1 UmgrStG vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird. Zum Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG zählen nur Betriebe und Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile und Kapitalanteile an inländischen und vergleichbaren ausländischen Kapitalgesellschaften. Nach § 19 Abs. 1 UmgrStG muss die Einbringung ausschließlich gegen Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft erfolgen, wobei eine solche unterbleiben kann, wenn die unmittelbaren oder mittelbaren Eigentums- oder Beteiligungsverhältnisse am eingebrachten Vermögen der prozentuellen Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft unmittelbar oder mittelbar entsprechen (Abs. 2 Z 5 leg. cit.).

Endlich ist noch auf § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG zu verweisen, wonach bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen das einzubringende Vermögen durch die Bildung einer weiteren Passivpost ("unbare Entnahme") in einer im Gesetz näher umschriebenen Höhe verändert werden kann. Der Endbetrag dieser Passivpost gilt als mit Ablauf des Einbringungstichtages entnommen. Nach Z 4 leg. cit. können Wirtschaftsgüter im verbleibenden Betrieb des Einbringenden zurückbehalten oder aus demselben zugeführt

werden. Diese Vorgänge gelten durch die Nichtaufnahme bzw. Einbeziehung in die Einbringungsbilanz als mit Ablauf des Einbringungstichtages getätigt.

Im vorliegenden Fall hat nun N.N. unstrittig den Betrieb seines im September 2003 gegründetes Einzelunternehmens, zu dessen Betriebsvermögen die vier ausländischen Kapitalanteile gehörten, mit Vertrag vom 15. November 2004 in die Bw. eingebracht. Dass damit aber ein Betrieb im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG, und nicht etwa nur – die zu dessen Betriebsvermögen gehörenden – Kapitalanteile im Sinne der Z 3 leg. cit. gemeint waren, ergibt sich schon – durch mehrfache Wiederholungen bekräftigt (vgl. etwa die Pkte. 1.5., 2.1., 2.4., 4.1., 5.2. der Urkunde) – aus dem diesbezüglich eindeutigen Inhalt des Einbringungsvertrages. Aus der auf einen Umkehrschluss zur Ansicht des BMF in einem Erlass vom 13. September 1996 gestützten Argumentation der Bw., es wäre allein auf die Dauer des Eigentums des N.N. an den Kapitalanteilen abzustellen, kann für den Standpunkt der Bw. nach Meinung des Berufungssenates nichts gewonnen werden. Abgesehen davon, dass die im Erlass vertretene Auffassung schon mehrfach und ausführlich begründet als unzutreffend abgelehnt wird (Rabel in Helbich/Wiesner/Bruckner, Umgründungen, Rz 44 zu Art. III, § 22; Kirchmayr/Knörzer, RdW 2001, 524), vertreten die genannten Autoren ausdrücklich die Ansicht, dass es bei Einbringung eines Betriebes für die Beurteilung der Besitzfrist des § 22 Abs. 3 UmgrStG (Anm.: ab BGBl. I 2003/17 Abs. 4) **nur** darauf ankomme, dass dieser **Betrieb** als Vermögen des Einbringenden länger als zwei Jahre besteht. Unerheblich sei die Entwicklung des Betriebsvermögens innerhalb der Zweijahresfrist sowie die Frage, aus welchen konkreten Einzelwirtschaftsgütern sich das Betriebsvermögen in diesem Zweijahreszeitraum zusammensetzte, da diese Zusammensetzung ohnehin ständigen Änderungen unterliege (Rabel, a.a.O.). Wenn ein Betrieb im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG – qualifizierte oder nicht qualifizierte – Kapitalanteile umfasst, so ist in Bezug auf die Berechnung der Zweijahresfrist nach § 22 Abs. 3 (nunmehr Abs. 4) UmgrStG **nur** auf den **Betrieb** abzustellen (Kirchmayr/Knörzer, a.a.O.). Dieser, schon vom FA vertretenen, herrschenden Ansicht vermag sich auch der erkennende Senat anzuschließen. Andernfalls hätten es Steuerpflichtige in der Hand, schon lange zu deren Privatvermögen gehörende Wirtschaftsgüter jeglicher Art einem neu gegründeten Betrieb bzw. dessen Betriebsvermögen zuzuordnen und mit der Einbringung des Betriebes auch für diese Wirtschaftsgüter steuerliche Vorteile, hier insbesondere die Bildung einer besonderen Passivpost in Form einer unbaren Entnahme, zu lukrieren (tdS Wolf, SWK 10/2006, 435). Eine unbare Entnahme bei der Einbringung von Kapitalanteilen außerhalb von Betrieben (also von Privatvermögen) ist aber zweifelsfrei ausgeschlossen (Wolf, a.a.O., 438). Die Zweijahresfrist des § 22 Abs. 4 UmgrStG wurde aus § 8 Abs. 1 Strukturverbesserungsgesetz übernommen und soll verhindern, dass Einzelunternehmen oder Personengesellschaften mit der Absicht neu gegründet werden, sie

unter Ausnützung der abgabenrechtlichen Begünstigungen in eine Kapitalgesellschaft einzubringen (Rabel, a.a.O., Rz 38).

Die Ansicht der Bw., eine Einbringung bloß der Kapitalanteile wäre daran gescheitert, dass es sich dabei im Zeitpunkt der Einbringung um notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des N.N. gehandelt habe, erweist sich insofern als verfehlt, als es diesem unbenommen geblieben wäre, diese Kapitalanteile jederzeit vorher wieder dem Betriebsvermögen zu entnehmen und in das Privatvermögen zu überführen. Damit hätte er sich aber der Möglichkeit, eine unbare Entnahme im oben dargelegten Ausmaß zu bilden, begeben. Wenn sich nun N.N. in Ausübung des ihm zustehenden Wahlrechtes, die Kapitalanteile gesondert als Privatvermögen oder als Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens zusammen mit diesem Betrieb in die Bw. einzubringen, für die zweite Variante entschieden hat, welcher Umstand von der Bw. im Übrigen nie bestritten wurde, so darf dabei nicht übersehen werden, dass N.N. mit dieser ihm von Gesetzes wegen eingeräumten und auch keinen Missbrauch darstellenden Vorgangsweise in den Genuss des nicht außer Acht zu lassenden steuerlichen Benefiziums der unbaren Entnahme mit allen ihren vermögensrechtlichen Folgen gekommen ist. Damit einhergehend war aber aus den oben dargestellten Gründen der Verlust der Befreiung nach § 22 Abs. 4 UmgrStG hinsichtlich der Kapitalverkehrsteuern (hier der Gesellschaftsteuer) verbunden.

Insgesamt gesehen erweist sich der angefochtene Bescheid sohin als frei von der behaupteten Rechtswidrigkeit, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt, am 28. Juni 2006