



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 17. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 19. November 2009 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 28.9.2005 schlossen Herr A, Herr B, Herr C und Herr A als Geschäftsführer der R GmbH einen Einbringungs- und Sacheinlagevertrag, dessen maßgebliche Punkte (auszugsweise) lauten:

Erstens: Zweck des Vertrages ist die Einbringung der Beteiligungen (Mitunternehmeranteile) der Herren ... auf Basis der Einbringungsbilanzen zum 31.12.2004 in Entsprechung und unter Anwendung der Begünstigungen des UmgrStG, insbesondere dessen Artikel III §§ 12 ff.

Zweitens: Die einbringenden Gesellschafter bringen hiermit ihre im vorigen Vertragspunkt näher beschriebenen Beteiligungen (Mitunternehmeranteile) an der seit mehr als fünf Jahren bestehenden E KG auf Grundlage der Einbringungsbilanz zum 31.12.2004 mit diesem Stichtag ein. Infolge dieser Maßnahme findet eine Anwachsung gemäß § 142 HGB im Wege der Gesamtrechtsnachfolge bei der übernehmenden Gesellschaft statt.

Sechstens: Festgehalten wird, dass die x-Anteile der Liegenschaft EZ y im steuerlichen Sonderbetriebsvermögen der einbringenden Gesellschafter stehen. Die Einbringenden übertragen diese Liegenschaften im Rahmen der Einbringung an die R GmbH.

Das Finanzamt gemäß dem Bericht der Außenprüfung setzte mit dem angefochtenen Bescheid die Gesellschaftsteuer vom Wert der Gegenleistung (60 % der Verkehrswerte der Grundstücke) fest, wobei es von folgendem Sachverhalt ausging:

Mit Schenkungsvertrag vom 27.12.2004 hat C. seinen Söhnen B., A. und C Anteile im Nominale von je 1.000.000,00 S (entspricht jeweils 20 %) an der E KG sowie jeweils 20 % an den im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Liegenschaften EZ 1867 KG X und EZ 1879 KG X übergeben.

Mit Einbringungs- und Sacheinlagevertrag vom 28.9.2005 haben die Kommanditisten A., B., A. und C ihre Anteile samt Sonderbetriebsvermögen gem. Art. III UmgrStG in die E., die als Komplementär bereits 5 % Beteiligung innehatte, eingebracht.

§ 22 (4) UmgrStG normiert, dass Einbringungen nach § 12 UmgrStG von den Kapitalverkehrsteuern befreit sind, wenn das einzubringende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als 2 Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht.

Um die Voraussetzungen der oa. Befreiung zu überprüfen, ist es notwendig festzustellen, wer Einbringender ist. Im Einbringungsvertrag vom 28.09.2005 werden die Kommanditisten als Einbringende bzw. einbringende Gesellschafter bezeichnet. Da die einbringenden Gesellschafter B., A. und C ihre Anteile erst 9 Monate vor Abschluss des Einbringungsvertrages erhalten haben, ist die Befreiung gem. § 22 UmgrStG auf das von ihnen eingebrachte Vermögen nicht anzuwenden.

Gemäß 6 (1) 3 KVG ist der Erwerb von Gesellschaftsrechten von den Kapitalverkehrsteuern befreit, wenn auf die Kapitalgesellschaft als Gegenleistung das gesamte Vermögen einer anderen Kapitalgesellschaft übertragen wird. Da im gegenständlichen Fall sämtliche Kommanditanteile auf die Komplementär GmbH übertragen werden, kommt es in Folge zu einer Anwachsung des Vermögens der Kommanditgesellschaft gem. § 142 UGB.

Insofern wurde das gesamte Vermögen einer Kapitalgesellschaft übertragen und die Voraussetzungen der Befreiung treffen im Hinblick auf die Kommanditanteile zu. Da jedoch das Sonderbetriebsvermögen nicht zum Vermögen der E KG gehörte, sondern Vermögen der Kommanditisten war, besteht Gesellschaftssteuerpflicht für das eingebrachte Sonderbetriebsvermögen.

Laut Ansicht der steuerlichen Vertretung ist aber die Befreiung gem. § 22 UmgrStG zu gewähren. Die 2-Jahresfrist zielt demnach auf das Bestehen der Mitunternehmerschaft ab, wobei ein Wechsel der Gesellschafter innerhalb der Frist irrelevant sei. Als Grundlage dieser Rechtsansicht wurde auch das Erkenntnis des VwGH vom 14.11.1996, Zl. 94/16/0157 angeführt.

Darüber hinaus sei für die verkehrssteuerliche Beurteilung die einkommenssteuerliche Sichtweise maßgeblich. Gemäß den Vorschriften des EStG gehört das Sonderbetriebsvermögen zum Mitunternehmeranteil.

Rechtsansicht des Finanzamtes

Wesentliche Aussage des VwGH im oa. Erkenntnis ist die Feststellung, dass eine Mitunternehmerschaft (hier eine GesbR) selbst auch als Einbringende auftreten kann, wobei sie ihren gesamten Betrieb an eine Kapitalgesellschaft überträgt. Bei einer solchen Rechtslage ist ein Wechsel der Mitunternehmer nicht befreiungsschädlich. Es geht bei der 2-Jahresfrist um Vermögen des Einbringenden, somit muss die Mitunternehmerschaft an sich mindestens zwei Jahre bestehen.

Im gegenständlichen Vorgang treten jedoch in Übereinstimmung mit der Formulierung im Einbringungsvertrag die Mitunternehmer selbst als Einbringende auf, sodass die 2-Jahresfrist auf den Zeitraum zu beziehen ist, in dem sie das Vermögen innehatten.

Auch wenn die Mitunternehmerschaft (die GmbH & CO KG) als Einbringender anzusehen wäre, würde daraus nichts gewonnen werden. Das Sonderbetriebsvermögen wäre folglich nicht im Vermögen des Einbringenden, sondern im Vermögen der Mitunternehmer, die aber bei dieser Sichtweise nicht Einbringende wären.

In der Rz 722 der Umgründungssteuerrichtlinien heißt es auszugsweise:

"Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers steht zwar nicht im Gesamthand- bzw. Gemeinschaftseigentum der Mitunternehmerschaft, geht aber als Bestandteil des Mitunternehmeranteiles auf die übernehmende Körperschaft über, sofern es der Einbringende nicht nach § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG entnimmt oder nach § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG zurückbehält (ebenfalls ein Entnahmetatbestand) oder nach § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG verschiebt (im verbleibenden Mitunternehmeranteil hält)".

Die Richtlinien bestätigen somit, dass Sonderbetriebsvermögen in Zusammenhang mit dem Mitunternehmeranteil (hier dem Kommanditanteil) steht, nicht aber als Vermögen der Mitunternehmerschaft anzusehen ist.

Die Übertragung des Sonderbetriebsvermögens wäre somit eine Sacheinlage außerhalb des Art. III UmgrStG, und als solche in vollem Umfang gesellschaftssteuerpflichtig.

Berechnung der Gesellschaftssteuer

Erwerb von Gesellschaftsrechten 2 KVG

Wert der Gegenleistung:

Verkehrswert EZ 1879 KG X	7.500.000,00 €
Verkehrswert EZ 1867 KG X	9.250.000,00 €
Gesamt	16.750.000,00 €
davon 60 %	10.050.000,00 €
davon 1 % GesSt	100.500,00 €

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Sonderbetriebsvermögen seien jene Wirtschaftsgüter, die nicht zum Gesellschaftsvermögen gehören, sondern im Allein- oder Miteigentum eines oder mehrerer Gesellschafter stehen, und die der Gesellschaft entgeltlich oder unentgeltlich zur Nutzung überlassen werden.

Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers stehe zwar nicht im Gesamthandeigentum bzw. Gemeinschaftseigentum der Mitunternehmerschaft, gehe aber als Bestandteil des Mitunternehmeranteiles auf die übernehmende Körperschaft über, sofern es der Einbringende nicht nach § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG entnehme oder nach § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG zurückbehalte. Außerdem heiße es in den UmgrStR Rz 966 "der Einbringungsgegenstand bei der Einbringung von Mitunternehmensanteilen umfasst neben dem fixen und variablen Kapital und den Gesellschafterverrechnungskonten auch bestehendes Sonderbetriebsvermögen"

Außerdem sei für die Verkehrsteuern die Beurteilung durch das für die Ertragsteuern zuständige Finanzamt maßgebend. Die 2-Jahresfrist des § 22 Abs. 4 UmgrStG sei ebenfalls erfüllt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG liegt eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, einen positiven Verkehrswert besitzt.

Abs. 2 lautet:

Zum Vermögen zählen nur

1. Betriebe oder Teilbetriebe, die gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt,
2. Mitunternehmeranteile, ...

Gemäß § 22 Abs. 4 UmgrStG sind Einbringungen nach § 12 und dafür gewährte Gegenleistungen nach § 19 unter anderem von den Kapitalverkehrsteuern befreit, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht.

Zu den hier strittigen Fragen, wer Einbringender ist und ob die 2-Jahresfrist des § 22 UmgrStG erfüllt ist, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 14.11.1996, Zl. 94/16/0157 ausführlich Stellung genommen und ausgeführt:

"Bei einbringenden Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) ist die Zweijahresfrist unabhängig davon auf die Gesellschaft zu beziehen, ob die Gesellschafter (Mitunternehmer) die Anteile innerhalb der 2-Jahresfrist erworben haben oder nicht. Daraus folgt, dass auch bei Einbringung durch eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts darauf abzustellen ist, und ein Gesellschafterwechsel innerhalb der 2-Jahresfrist nicht befreiungsschädlich ist."

Es besteht kein Grund, für eine Kommanditgesellschaft bzw. deren Gesellschafter eine andere Auffassung zu vertreten. Der Wechsel der Gesellschafter bzw. deren Neueintritt innerhalb dieser Frist ist daher nicht als befreiungsschädlich zu werten.

Weiters führt der VwGH im zitierten Erkenntnis aus:

"Wer als Einbringender anzusehen ist, ist nach dem Vertragswillen zu klären. ... Es wird somit nicht schlüssig und nachvollziehbar festgestellt, ob jeder Gesellschafter allein für sich Gesellschaftsanteile an der Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder aber die Gesellschafter gemeinsam als Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) das Sondervermögen der Gesellschaft bürgerlichen Rechts in die Körperschaft eingebracht haben."

Nach dem Vertrag (Punkt Zweitens) waren eindeutig die Gesellschafter Einbringende. Eine andere Auslegung lässt diese Vertragsbestimmung nicht zu und ist auch ohne rechtliche Bedeutung, da nach § 12 sowohl Unternehmen als auch Mitunternehmeranteile begünstigt einbringungsfähig sind.

Linz, am 9. September 2011