



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 10. Dezember 2012 durch die Vorsitzende HR Mag. Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Mag. Ilse Rauhofer, Gerhard Flenreiss und Dr. Otto Farny über die Berufung der B-neu GmbH, als Rechtsnachfolgerin der E -GmbH, ADR, vertreten durch 7TC Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H., 1040 Wien, Brucknerstr. 6/5, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 10. Oktober 2008 betreffend Gesellschaftsteuer zu ErfNr\*\*\*\*\*, StNr\*\*\*\*\* entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

#### 1. Verfahren vor dem Finanzamt

##### 1.1. Anzeige eines Vorganges nach [§ 10 KVG](#)

Mit Schreiben vom 15. Oktober 2010 wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gemäß [§ 10 KVG](#) ein "*Übertragungsvorgang nach dem KVG*" von der A Gesellschaft GmbH & Co, KG (kurz A) auf die E GmbH, kurz E (die zwischenzeitig auf die B-neu GmbH verschmolzen wurde, die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw. oder E) angezeigt, der nach [§ 6 Z 1 Abs. 3 KVG](#) von der Gesellschaftsteuer befreit sei. Dazu wurde von der Bw. Folgendes ausgeführt:

Am 9. August 2007 seien durch die in Deutschland ansässige A bzw. die D m.b.H. 100 % der Anteile an der B-NEU und der E GmbH, kurz E erworben worden. Der Erwerb der beiden

Gesellschaften habe der Einbindung in einen Immobilienfonds für deutsche Anleger gedient. In diesem Zusammenhang sei das gesamte - ursprünglich bei der A angesiedelte Barvermögen - aber den beiden erworbenen Gesellschaften zuzuordnende Vermögen, an diese übertragen worden.

Dieses, von der A an die B-NEU bzw. E übertragene Barvermögen habe im Wesentlichen dazu gedient, Forderungen aus der Auflösung eines Gruppenbesteuerungsvertrages (Steuerumlagevertrages), eine Zinssicherungsprämie aus einer Umschuldung der Bankverbindlichkeiten der B-NEU auf die \*\*Bank bzw. Verbindlichkeiten gegenüber der X, sowie Zins- und Eintragungsgebühren für eine hypothekarische Sicherstellung der Liegenschaft B-NEU abzudecken. Es bestünden keine weiteren, den erworbenen Gesellschaften zuordenbaren Vermögensgegenstände. Hinsichtlich der betragsmäßigen Mittelverwendung bei den beiden Gesellschaften hätten sich folgende Verteilungen ergeben:

Nr.	Überweisungstitel	B-NEU (Beträge in EUR)	E (Beträge in EUR)
1.	Bankverbindlichkeiten Erste Bank bzw. X	10.052,02	2.040.159,37
2.	Steuerumlagevertrag, Gebühren, Zinsen	471.500,00	30.000,00
3.	Zinssicherungskosten	2.021.017,00	0,00
	Gesamtbetrag	2.502.567,02	2.070.159,37

Obige Ausführungen hinsichtlich der Mittelverwendung würden lediglich der Vollständigkeit dienen, sie hätten an sich für den vorliegenden Fall der Anwendung des [§ 6 Abs. 1 Z 3 KVG](#) keine Bedeutung. Klarstellend sei angemerkt, dass es sich bei den beschriebenen Übertragungsvorgängen um keine Betriebs- oder Teilbetriebseinbringungen iSd Umgründungssteuergesetzes handle, wohl aber um eine Übertragung, mit der im August/September 2007 das (Bar-)Vermögen der A auf die erworbenen Gesellschaften B-NEU und E überbunden worden sei. Nach dem klaren Gesetzeswortlaut und einhelliger Literaturauffassung (siehe stellvertretend Knörzer-Althuber, Gesellschaftsteuer, § 6 Rz 32,1445) umfasse der Tatbestand des [§ 6 Abs. 1 Z 3 KVG](#) aber auch sämtliche Rechtstitel, mit welchem das (gesamte) Vermögen auf eine andere Kapitalgesellschaft übertragen wird. Anders als bei (Teil-)Betriebsübertragungen könne es hier keinen Unterschied machen, ob eine uno-actu Durchführung oder eine - wie im hier gelagerten Fall – sukzessive Übertragung des (Bar-)Vermögens statfinde (Knörzer-Althuber, Gesellschaftsteuer, § 6 Rz 38, 147).

Die Bw. sei für den vorliegenden Fall daher zu dem Ergebnis gelangt, dass eine gesellschaftsteuerbefreite Übertragung iSd [§ 6 Abs. 1 Z 3 KVG](#) vorliege und ersuche um Bestätigung ihrer Rechtsauffassung.

Der Meldung wurden als Beilage Kontoauszüge zu den Gutschriften der B-NEU und Kontoauszüge zu den Gutschriften der E sowie die Seiten 1 und 8 des zwischen der F und der G als Verkäufer und der KALAG und der D m.b.H. als Käufer abgeschlossenen Kauf- und Abtretungsvertrages über Geschäftsanteile an der B-NEU angeschlossen.

Punkt 3.4 des Kauf- und Abtretungsvertrages hat folgenden Inhalt:

*"Zusätzlich verpflichten sich die KÄUFER, dass von der Gesellschaft sämtliche zum STICHTAG bestehenden Verbindlichkeiten der GESELLSCHAFT gegenüber der Erste Bank der oesterreichischen Sparkassen Aktiengesellschaft (Konto der GESELLSCHAFT, mit der Kontonummer \*\*\*\*\*, soweit sie im ZWISCHENABSCHLUSS ausgewiesen sind, samt allen bis zu deren vollständigen Abdeckung aufgelaufenen Zinsen vollständig abgedeckt und die entsprechenden Konten geschlossen werden, sodass die GESELLSCHAFT und insbesondere die F und die G von ihren allenfalls mit diesen Konten bzw. Verbindlichkeiten im Zusammenhang stehenden Haftungen völlig befreit sind.*

*Die Verbindlichkeit der GESELLSCHAFT gegenüber der \*\*\*Bank wird ab 1. Juli 2007 bis zum Zahlungseingang auf dem Konto der GESELLSCHAFT mit einem Zinssatz in Höhe von 4,9% p.a. (Kal/360) verzinst. Die VERKÄUFER werden die bis am Tag der Vertragsunterfertigung angefallenen Zinsen durch ein Schreiben der \*\*\*Bank nachweisen.*

*Die VERKÄUFER werden am Tag der Vertragsunterfertigung eine Bestätigung der \*\*\*Bank übermitteln, dass mit Eingang der Zahlungen gemäß diesem Punkt keine Forderung der \*\*\*Bank gegenüber der GESELLSCHAFT bestehen und sämtliche Verbindlichkeiten nach Eingang dieser Zahlungen auf dem obigen Konto der GESELLSCHAFT vollständig zurückgeführt sind sowie dass seitens der \*\*\*Bank keine Sicherheiten, insbesondere keine Vinkulierung und Verpfändung der Gebäudeversicherung sowie keine Pfandrechte zu Lasten der Gesellschaft bzw der LIEGENSCHAFT bestehen.*

*Der Betrag samt Zinsen gemäß diesem Punkt beträgt am Tag der Vertragsunterfertigung EUR 20.310.052,02. Dieser Betrag ist spätestens am Tag der Vertragsunterfertigung auf das Konto des Treuhänders gemäß Punkt 7 zu bezahlen."*

## **1.2. Vorhalteverfahren**

Am 23. Mai 2008 richtet das Finanzamt einen Vorhalt mit folgendem Inhalt an die B-NEU:

*"Es wird um detaillierte Sachverhaltsdarstellung unter Vorlage von sämtlichen Unterlagen gebeten  
Erforderlich ist der Nachweis der Übertragung des gesamten Vermögens der A Gesellschaft GmbH & Co KG ("A").  
Es wird ersucht, die sukzessive Übertragung lt. Schreiben vom 15.10.2007 detailliert darzustellen.  
Woraus stammt das Barvermögen der A? Bekommt der deutsche Anleger die Beteiligung?  
Welche Unterlagen, Verträge und Vereinbarungen gibt es dazu?"*

Dieser Vorhalt wurde von der B-NEU wie Folgt beantwortet:

"1. Es ist richtig, dass die A Gesellschaft GmbH & Co KG ("A") kein der B-NEU bzw. der E zuzuordnendes Vermögen zurückbehielt.

2. Die A brachte das benötigte Barvermögen für den Anteilserwerb zunächst über eine Kreditfinanzierung mit der \*\*\*\*Bank auf (siehe auch Beilage ./1 – Bilanz der A zum 31.12.2007), welche nach Platzierung der Emission durch die Zeichnung und Zahlung des Beteiligungsbetrages rückgeführt wird (das Einzahlungskonto ist für dieses Zweck an die Gläubigerbank verpfändet (Der als Beilage./2 übermittelte Prospekt \*\*\*Fond wurde soeben fertiggestellt und dient als Vertriebsunterlage).

3. Details hinsichtlich der Beteiligungsstruktur (sowie die sonstigen vertraglichen Grundlagen der Fondsstruktur) entnehmen sie bitte der Beilage./2 zu diesem Schreiben (Prospekt \*\*\*Fond X, insbesondere die Seiten 66 f).

4. Am 9.8.2007 wurden durch die, in Deutschland ansässige A bzw. die D m.b.H. 100% der Anteile an der B-NEU und der E erworben.

5. In zeitlicher Abfolge wurden folgende, Ihnen bereits in unserer Anfrage vom 21.10.2007 bekanntgegebene Geldflüsse vollzogen (das exakte Überweisungsdatum entnehmen sie bitte den jeweiligen Klammerausdrücken neben dem Geldbetrag):

Nr.	Überweisungstitel	B-NEU (Beträge in EUR)	E (Beträge in EUR)
1.	Bankverbindlichkeiten Erste Bank bzw. X	10.052,02 (09.08.07)	2.040.159,37(09.08.07)
2.	Steuerumlagevertrag, Gebühren, Zinsen	471.500,00 (17/24/27.08.07)	30.000,00(14.08.07)
3.	Zinssicherungskosten	2.021.017,00(24.08.07)	0,00
Gesamtbetrag		2.502.567,02	2.070.159,37

### 1.3. Gesellschaftsteuerbescheid

Mit Bescheid vom 10. Oktober 2008 setze das Finanzamt gegenüber der B-NEU als Rechtsnachfolgerin der E Gesellschaftsteuer gemäß [§ 8 KVG](#) mit 1 % vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs . 1 Z. 2 KVG in Verbindung mit [§ 2 Z. 2 bis 4 KVG](#) in Höhe von 2.070.159,37, das sind € 20.701,59 fest. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass es sich bei dem übertragenen Barvermögen nicht um das gesamte Vermögen, wie es § 6 Abs . 1 Zi . 3 KVG erfordert, handle. Der Hinweis auf Knörzer- Althuber sei verfehlt, da es bei der genannten Einbringung nicht um eine sukzessive Einbringung von Vermögensgegenständen ginge.

### 1.4. Berufung

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde beantragt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Gesellschaftsteuer mit € 0,00 festzusetzen. Weiters stellte die Bw. den Antrag, sollte der Berufung nicht vom Finanzamt im eigenen Wirkungskreis stattgegeben werden, "über diese Berufung eine mündliche Berufungsverhandlung vor der hiefür zuständigen Berufungskommission anzuberaumen".

Die Bw. rügte zunächst, dass die Abgabenbehörde keinen Nachweis erbracht habe, welche Schlussfolgerung sie zum Ergebnis bewog, dass es sich zum Zeitpunkt der Übertragung im August 2007 nicht um die Übertragung des gesamten Vermögens handeln würde.

Ganz allgemein und einleitend sei festgestellt, dass die Frage einer Übertragung des gesamten Vermögens zu einem bestimmten Stichtag (August 2007) nur aus dem Blickwinkel der einbringenden Gesellschaft, also der A GmbH & Co. KG, ORT (Deutschland) beantwortet werden könne, nicht aber aus einer Betrachtungsperspektive der aufnehmenden Gesellschaften B-alt GmbH („B-NEU“) bzw. E GmbH („E“).

Fest stehe, dass das gesamte (Bar-)vermögen der A GmbH & Co. KG („A“) im August 2007 auf die beiden Tochtergesellschaften B-NEU und E übertragen und Letztere rückwirkend per 30.06.2007 auf die B-NEU verschmolzen worden sei.

Nr.	Überweisungstitel	B-NEU (Beträge in EUR)	E (Beträge in EUR)
1.	Bankverbindlichkeiten Erste Bank bzw. X	10.052,02 (09.08.07)	2.040.159,37(09.08.07)
2.	Steuerumlagevertrag, Gebühren, Zinsen	471.500,00 (17/24/27.08.07)	30.000,00(14.08.07)
3.	Zinssicherungskosten	2.021.017,00(24.08.07)	0,00
	Gesamtbetrag	2.502.567,02	2.070.159,37

Die Einbringung des gesamten Barvermögens der A sei gegen eine entsprechende Erhöhung des Beteiligungsansatzes an den Tochtergesellschaften B-NEU und E erfolgt.

Tatbestandliche Voraussetzung für eine gesellschaftsteuerfreie Übertragung sei gem. § 6 Abs. Z 3 KVG für den vorliegenden Fall, dass es

- zu einer Erhöhung von Gesellschaftsrechten kommt;
- die Gegenleistung für die Erhöhung der Gesellschaftsrechte in der Übertragung des gesamten Vermögens liegt; und
- die übernehmende Gesellschaft neben der Erhöhung der Gesellschaftsrechte keine baren Zuzahlungen oder sonstigen Leistungen von mehr als 10 % des Nennwertes der neu geschaffenen Gesellschaftsrechte leistet oder gewährt.

Während Teilstrich 1 und 3 ohne Zweifel vorliege, könne im Falle des zweiten Teilstriches allenfalls eingewendet werden, dass alleine durch die Übertragung des Barvermögens auf zwei Tochtergesellschaften schon technisch keine Übertragung des gesamten Vermögens erfolgen könne, da der Begriff "Übertragung des gesamten Vermögens" gedanklich eine

singuläre Übertragung auf eine Gesellschaft voraussetzt. Diese Sichtweise müsse indessen als verfehlt angesehen werden, da ihr hierfür schon die dogmatischen Grundlage entzogen sei. Ihre Rechtfertigung erfahre die Bestimmung nämlich aus dem Grundsatz der Einmalbesteuerung, der davon ausgehe, dass Vermögen einer Kapitalgesellschaft, welches gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten auf eine andere Kapitalgesellschaft übertragen wird, zumindest in gewissem Umfang bereits einmal der Gesellschaftsteuer unterlegen ist (ErlBRV 1713 dBlgNR XVIII. GP; auch Thunshirn-Himmelsberger-Hohenecker, KVG-Kommentar, § 6 Rz 575, 164). So sehe die Kapitalansammlungsrichtlinie ("KapAnsRL") eine Steuerbefreiung dann zwingend vor, wenn eine (oder mehrere) Kapitalgesellschaften ihr gesamtes Vermögen oder einen oder mehrere Zweige ihrer Tätigkeit ("*parts of their business*") in eine oder mehrere Kapitalgesellschaften einbringen, die begründet werden oder bereits bestehen (Art. 7 Abs. 1 lit. b) KapAnsRL). Weiters sei unerheblich, auf welche Weise das Vermögen übertragen wird (vgl. Thunshirn-Himmelsberger-Hohenecker, KVG-Kommentar, § 6 Rz 576, 165). Die Befreiung komme ferner auch bei mehreren Übertragungen zur Anwendung, wenn die übrigen Voraussetzungen vorliegen (vgl. Thunshirn-Himmelsberger-Hohenecker, KVG-Kommentar, § 6 Rz 582, 166). Selbst das BMF schränke die Übertragungsdurchführung - hier allerdings im Bereich einer Teilbetriebsübertragung - auf eine Uno-actu-Durchführung ein, die jedoch (lediglich) darauf abziele, dass im Zuge der Übertragung des Teilbetriebes auf eine Kapitalgesellschaft keine zwischenzeitige Weiterführung des Teilbetriebes durch den Gesellschafter erfolgt, also eine zeitraumbezogene (Teil-)Betriebsfortsetzung stattfindet (VwGH 29.11.2001, [99/16/0119](#), UmgrStR 2002 Rz 1489, Knörzer-Althuber, Gesellschaftsteuer, § 6 Rz 38, 147; Thunshirn-Himmelsberger-Hohenecker, KVG-Kommentar, § 6 Rz 583, 166).

Zusammenfassend sei festzustellen, dass im vorliegenden Fall kein Hinderungsgrund für eine Versagung der Befreiung nach [§ 6 Abs. 2 Z 3 KVG](#) vorliegt und die ablehnende Behörde auch nicht darzulegen vermochte, warum keine Übertragung des gesamten Vermögens vorliegen soll oder keine sukzessive Einbringung von Vermögensgegenständen anzunehmen war.

## **2. Verfahren vor dem Unabhängiger Finanzsenat**

### **2.1. Vorlagebericht**

Die Berufung wurde dem UFS vom Finanzamt ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht (der in Kopie auch der Bw. übermittelt wurde) führte das Finanzamt Folgendes aus:

*"Im [§ 6 Abs. 1 Z 3 KVG](#) ist eine Befreiung für die Gesellschaftsteuer vorgesehen für den Erwerb von Gesellschaftsrechten oder deren Erhöhung, wenn und soweit auf die*

*Kapitalgesellschaft als Gegenleistung das gesamte Vermögen, ein Betrieb oder Teilbetrieb einer anderen Kapitalgesellschaft übertragen wird.*

*Die Befreiungsbestimmung stellt ab auf den Erwerb von Gesellschaftsrechten oder deren Erhöhung bei der Kapitalgesellschaft, wobei als Gegenleistung u.a. das gesamte Vermögen einer anderen Kapitalgesellschaft übertragen wird. Die Gegenleistung für den Gesellschaftsrechteerwerb bzw deren Werterhöhung muss in der Übertragung des gesamten Vermögens bestehen.*

*Wird wie im berufungsgegenständlichen Fall nur ein Teil des Vermögens als Gegenleistung übertragen, wird die Befreiungsbestimmung nicht erfüllt.*

*Daher kann auch wie in der Berufung aufgezeigt, im Fall, dass die übertragende Gesellschaft gleichzeitig den restlichen Teil ihres Vermögens an eine andere Kapitalgesellschaft überträgt, nicht von der Übertragung des gesamten Vermögens gesprochen werden.*

*Die in der Berufung angesprochene uno-actu-Durchführung ist vom vorliegenden Sachverhalt streng zu trennen.*

*Wie in der Berufung selbst ausgeführt wird, wird dort abgestellt auf eine zwischenzeitige Betriebsweiterführung.*

*Zu der Kritik der BW an der Bescheidbegründung ist zu sagen, dass die BW selbst in ihrer Anzeige vom 15.10.2007 auf die "sukzessive Übertragung" von Vermögen unter Literaturzitat verwiesen hat."*

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. gesellschaftsteuerbarer Tatbestand**

Nach [§ 2 Z 1 Kapitalverkehrsteuergesetz](#) (KVG) in der Fassung des Art. III Z. 1 des Bundesgesetzes [BGBI. Nr. 629/1994](#) unterliegen der Gesellschaftsteuer

1. der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber;
2. Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele: weitere Einzahlungen, Nachschüsse). Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt;
3. freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht (Beispiel: Zuzahlungen bei Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien);
4. folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:
  - a) Zuschüsse,
  - b) Verzicht auf Forderungen,

- c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,
- d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung.

Das KVG unterscheidet hinsichtlich des Begriffs der Leistung dem Grunde nach zwischen Pflichtleistungen ([§ 2 Z 1 und 2 KVG](#)) und freiwilligen Leistungen (§ 2 Z 3 und 4). Pflichtleistungen sind solche, die auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden. Sie unterliegen ohne weitere Voraussetzungen der Gesellschaftsteuer. Freiwillige Leistungen sind solche, die weder auf derartiger gesellschaftsvertraglicher noch auf gesetzlicher Verpflichtung beruhen, also solche, die auf Grund freiwillig eingegangener vertraglicher Verpflichtung übernommen worden sind. Besteht das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte, dann unterliegen freiwillige Leistungen aller Art der Gesellschaftsteuerpflicht (Z 3). Ist dies nicht der Fall, dann unterliegen nur Leistungen bestimmter Art der Gesellschaftsteuer unter der Voraussetzung, dass sie geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (vgl. UFS, 26.09.2011, RV/1890-W/06 unter Hinweis auf Egly/Klenk, Kommentar zur Gesellschaftsteuer Tz 67).

Als freiwillig (iSd [§ 2 Z 3 und 4 KVG](#)) sind vor allem Leistungen anzusehen, die auf Verträgen beruhen, denen nicht der Charakter eines Gesellschaftsvertrages zukommt. Voraussetzung für die Steuerpflicht ist, dass der Vertrag freiwillig abgeschlossen wird. Zur Steuerpflicht führt jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter, die ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang erbracht wird und die zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes verwendet wird (vgl. VwGH 25.3.1993, [92/16/0146](#)).

Im gegenständlichen Fall hat die A durch einen Kauf- und Abtretungsvertrag bereits bestehende Gesellschaftsrechte an der TM erworben und hat sie sich in diesem Vertrag – der keinen Gesellschaftsvertrag darstellt – bereit erklärt, diverse Leistungen an die TM zu erbringen. Die "*Übertragung des Barvermögens*" von der A an die E in Höhe von insgesamt € 2.070.159,37 (davon € 2.040.159,37 am 9. August 2007 und € 30.000,00 am 14. August 2007) erfolgte ohne gesellschaftsrechtliche Verpflichtung der A und bewirkte jede der genannten Leistungen eine Erhöhung des Wertes des Gesellschaftsrechte der Bw. (es erhöhte sich jeweils der Beteiligungsansatz der Bw. bei der A, es kam aber nicht zu einem zusätzlichen Erwerb von Gesellschaftsrechten wie dies beispielsweise bei einer Kapitalerhöhung der Fall ist), weshalb diese Leistungen gesellschaftsteuerbare Zuschüsse iSd [§ 2 Z. 4 lit. a KVG](#) darstellen.

## **2. Zur Befreiung nach [§ 6 Abs. 1 Z 3 KVG](#)**



Gemäß [§ 6 Abs. 1 Z. 3 KVG](#) bleibt der Erwerb von Gesellschaftsrechten oder deren Erhöhung, wenn und soweit auf die Kapitalgesellschaft als Gegenleistung das gesamte Vermögen, ein Betrieb oder Teilbetrieb einer anderen Kapitalgesellschaft übertragen wird, steuerfrei. 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.

Die durch die Novelle BGBl Nr 1994/629 neu in das KVG eingeführte Regelung des [§ 6 Abs 1 Z 3 KVG](#) beruht nach den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (1713 dBlgNR XVIII. GP) auf der Erwägung, dass das Vermögen einer Kapitalgesellschaft, das gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine andere Kapitalgesellschaft eingebracht wird, in gewissem Umfang bereits der Gesellschaftsteuer unterlegen hat. Wie Rief/Staringer, Die geplante EU-Anpassung im Bereich der Gebühren und Kapitalverkehrsteuern, SWK 1994, S A 479, und ihnen folgend Dorazil, KVG-Kurzkomentar2 (1997), S 164 ff, zutreffend ausführen, sind sowohl die Z 2 als auch die Z 3 des [§ 6 Abs 1 KVG](#), in Anlehnung an Art 4 Abs 3 lit a der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969, 69/335/EWG, betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital von dem in den EB treffend formulierten Gedanken der Einmalbesteuerung getragen. Weiters soll sich - abgesehen von der dort erforderlichen Zweijahresfrist - die Steuerbefreiung des [§ 6 Abs 1 Z 3 KVG](#) mit den Verkehrsteuerbefreiungen des UmgrStG decken (vgl. VwGH 29.11.2001, [99/16/0119](#)).

Nach den Umgründungssteuerrichtlinien des BMF bezieht sich dieser Tatbestand nicht nur auf Einbringungen im engeren Sinn, sondern auf sämtliche Rechtstitel, mit welchen das gesamte Vermögen, ein Betrieb oder Teilbetrieb einer Kapitalgesellschaft gegen Gewährung (Erhöhung) von Gesellschaftsrechten auf eine andere Kapitalgesellschaft übertragen wird, somit auch auf Verschmelzungen. Da nach [§ 225 Abs. 5 AktG](#) die Leistung von baren Zuzahlungen durch die übernehmende Gesellschaft insofern limitiert ist, als diese den zehnten Teil des auf die gewährten Aktien der übernehmenden Gesellschaft entfallenden anteiligen Betrages ihres Grundkapitals nicht übersteigen dürfen, werden bei einer Verschmelzung mit oder ohne Gewährung von Anteilen idR die Voraussetzungen für eine Gesellschaftsteuerbefreiung nach [§ 6 Abs. 1 Z 3 KVG](#) vorliegen (vgl. UmgrStR 2002, RZ 325)

## **2.1. Zum Begriff der Kapitalgesellschaft**

Eine Steuerfreiheit dieser Leistungen nach der Bestimmung des [§ 6 Abs. 1 Z 3 KVG](#) setzt ua. voraus, dass die die Vermögensübertragung von einer "anderen Kapitalgesellschaft" erfolgt.

Bei der Gesellschafterin der Bw. handelt es sich um eine 2006 nach deutschem Recht gegründete Kommanditgesellschaft, zu deren persönlich haftenden Gesellschafterin eine (dt.) Gesellschaft mit beschränkter Haftung gehört.

Gemäß [Art. 3 Abs. 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital](#) (kurz Richtlinie 69/335/EWG) sind Kapitalgesellschaften im Sinne der Richtlinie sowohl Gesellschaften österreichischen Rechts als auch Gesellschaften deutschen Rechts, die als "Gesellschaft mit beschränkter Haftung" bezeichnet werden.

Art. 3 Abs 2 der Richtlinie 69/335/EWG bestimmt:

*"Zur Anwendung dieser Richtlinie werden den Kapitalgesellschaften alle anderen Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen gleichgestellt, die einen Erwerbszweck verfolgen. Ein Mitgliedstaat kann jedoch davon absehen, sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft zu betrachten."*

Österreich hat in [§ 4 Abs. 2 Z. 1 KVG](#) normiert, dass auch Kommanditgesellschaften, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine Kapitalgesellschaft gehört, als Kapitalgesellschaft im Sinne des Kapitalverkehrsteuergesetzes gelten. Nach [§ 4 Abs. 2 Z. 3 KVG](#) gelten auch nach ausländischem Recht gegründete Gesellschaften, die den in [§ 4 Abs. 2 Z. 1 KVG](#) genannten Gesellschaften entsprechen, als Kapitalgesellschaft im Sinne des Kapitalverkehrsteuergesetzes. Auf Grund dieser Bestimmungen ist die A - auch wenn Deutschland keine Gesellschaftsteuer mehr erhebt und deshalb dort keine innerstaatlichen Normen zur Definition von "Kapitalgesellschaften" mehr bestehen - bei Anwendung der Befreiungsbestimmung des [§ 6 Abs 1 Z 3 KVG](#) als Kapitalgesellschaft zu behandeln.

## **2.2. Übertragung des gesamten Vermögens als Gegenleistung für die Erhöhung von Gesellschaftsrechten**

Weiters verlangt [§ 6 Abs 1 Z 3 KVG](#), dass als Gegenleistung für die Erhöhung der Gesellschaftsrechte das gesamte Vermögen, ein Betrieb oder ein Teilbetrieb einer anderen Kapitalgesellschaft übertragen wird. Die leistende Gesellschafterin muss somit ihr gesamtes Vermögen oder einen Betrieb oder einen Teilbetrieb im "Austausch" für die Erhöhung der Gesellschaftsrechte an ihre "Gesellschaft" hingeben. Wie die Bw. einräumte, stellt das "Barvermögen" der A weder einen Betrieb oder einen Teilbetrieb dar, weshalb Steuerfreiheit nur dann gegeben wäre, wenn die A als Gegenleistung für die Erhöhung der Gesellschaftsrechte ihr gesamtes Vermögen an die Bw. übertragen hat.

Sämtliche Voraussetzungen für eine Befreiung von der Gesellschaftsteuer müssen im Zeitpunkt des – möglichen - Entstehens der Gesellschaftsteuerschuld vorliegen. Ist ein Abgabeananspruch entstanden, so ist grundsätzlich der Wegfall des Abgabeanpruchs durch

nachträgliche Dispositionen des Abgabepflichtigen ausgeschlossen. Durch rückwirkende Rechtsgeschäfte kann der Abgabenanspruch nicht in Wegfall gebracht werden (vgl. VwGH 30.4.2003, [2002/16/0271](#)).

Da im KVG keine spezielle Bestimmung hinsichtlich des Entstehens der Steuerschuld enthalten ist, gilt die Bestimmung des [§ 4 Abs. 1 BAO](#). Der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld richtet sich daher danach, ob der Tatbestand, der im Gesetz als steuerpflichtig beschrieben wird, zur Gänze verwirklicht ist oder nicht.

Bei Leistungen entsteht die Steuerschuld mit dem tatsächlichen Bewirken der Leistung (vgl. ua. VwGH 14.1.1991, [89/15/0092](#) unter Hinweis auf Egly - Klenk, Gesellschaftsteuer, Kommentar<sup>4</sup>, Rz 489). Im gegenständlichen Fall wurden die Leistungen im August 2007 durch Überweisungen auf das Bankkonto der Bw. tatsächlich bewirkt.

Im August 2007 bestand das Vermögen der Bw. nicht nur aus jenem Barvermögen in Höhe von insgesamt € 2.070.159,37, das an die E übertragen wurde, sondern verfügte die A auch über jenes Barvermögen in Höhe von € 2.502.567,02, das an die B-NEU übertragen wurde sowie über zwei Beteiligungen (Beteiligungen an der B-NEU und Beteiligung an der E). Auch nach der "Übertragung des Barvermögens" von der A an die B-NEU und an die E hielt die A weiterhin zwei Beteiligungen (nicht nur jene an der TM, sondern auch jene an der B-NEU mit einem Wert von € 2.445.890,32 wie sich aus dem Jahresabschluss zum 31.12.2007 ergibt) und ist dadurch ausgeschlossen, dass eine Übertragung des gesamten Vermögens der A auf eine "andere Kapitalgesellschaft" stattgefunden hat.

Die Verschmelzung der E auf die B-NEU – auch wenn diese für ertragsteuerliche Zwecke rückwirkend per 30. Juni 2007 durchgeführt wurde – erfolgte erst auf Grund des am 23. Oktober 2007 abgeschlossenen Verschmelzungsvertrages und somit nach dem – möglichen – Entstehen der Gesellschaftsteuerschuld und hat daher keinen Einfluss auf die gesellschaftsteuerrechtliche Beurteilung.

Die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Befreiung nach [§ 6 Abs. 1 Z 3 KVG](#) liegen daher nicht vor.

### **3. Unionsrecht**

[Artikel 7 der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital](#) (kurz Richtlinie 69/335/EWG) ist mehrfach geändert worden. In seiner ursprünglichen Fassung bestimmte er:

*"Bis zum Inkrafttreten der vom Rat gemäß Absatz 2 zu erlassenden Bestimmungen  
a) darf der Satz der Gesellschaftsteuer nicht über 2 v. H. und nicht unter 1 v. H. liegen;*

*b) wird dieser Satz um 50 v. H. oder mehr ermäßigt, wenn eine oder mehrere Kapitalgesellschaften ihr gesamtes Gesellschaftsvermögen oder einen oder mehrere Zweige ihrer Tätigkeit in eine oder mehrere Kapitalgesellschaften einbringen, die gegründet werden oder bereits bestehen.*

*Die Ermäßigung hängt davon ab,*

*– dass für die Einlagen ausschließlich Gesellschaftsanteile gewährt werden, wobei die Mitgliedstaaten die Ermäßigung auch auf die Fälle ausdehnen können, in denen für die Einlagen Gesellschaftsanteile und eine bare Zuzahlung von nicht mehr als 10 v. H. ihres Nennbetrags gewährt werden,*

*– dass die an dem Vorgang beteiligten Gesellschaften den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung oder ihren satzungsmäßigen Sitz im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats haben;"*

Die Richtlinie 73/79/EWG des Rates vom 9. April 1973 zur Änderung des Anwendungsbereichs des ermäßigten Satzes der Gesellschaftsteuer, der zugunsten bestimmter Umstrukturierungen von Gesellschaften in Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b) der Richtlinie 69/335/EWG vorgesehen ist, änderte Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 69/335/EWG durch die Einfügung eines wie folgt gefassten Buchst. bb:

*"bb) kann der Satz der Gesellschaftsteuer um 50 v. H. oder mehr ermäßigt werden, wenn eine Kapitalgesellschaft, die gegründet wird oder bereits besteht, Anteile erhält, die mindestens 75 v. H. des früher von einer anderen Kapitalgesellschaft ausgegebenen Gesellschaftskapitals ausmachen. Wird dieser Vomhundertsatz infolge mehrerer Vorgänge erreicht, so gilt der ermäßigte Satz nur für den Vorgang, durch den dieser Vomhundertsatz erreicht wurde, sowie für die darauf folgenden Vorgänge, durch die dieser Vomhundertsatz sich erhöht."*

Die Richtlinie 73/80/EWG des Rates vom 9. April 1973 betreffend die Festsetzung gemeinsamer Sätze der Gesellschaftsteuer (ABl. L 103, S. 15) bestimmte:

#### *"Artikel 1*

*Der in Artikel 7 der ... Richtlinie [69/335 in der durch die Richtlinie 73/79 geänderten Fassung] erwähnte Satz der Gesellschaftsteuer wird ab 1. Januar 1976 auf 1 v. H. festgesetzt.*

#### *Artikel 2*

*Die in Artikel 7 Absatz 1 Buchstaben b) und bb) der gleichen Richtlinie [in geänderter Fassung] genannten ermäßigten Steuersätze werden ab 1. Januar 1976 auf 0 bis 0,50 v. H. festgesetzt. ..."*

Schließlich änderte Art. 1 Nr. 2 der Richtlinie 85/303 Art. 7 der Richtlinie 69/335 wie folgt:

*"Artikel 7 [der Richtlinie 69/335] erhält folgende Fassung:*

*(1) Mit Ausnahme der in Artikel 9 genannten Vorgänge befreien die Mitgliedstaaten von der Gesellschaftssteuer die Vorgänge, die am 1. Juli 1984 steuerfrei waren oder einem Gesellschaftssteuersatz von 0,50 v. H. oder weniger unterlagen.*

*Für die Befreiung gelten die zu diesem Zeitpunkt anwendbaren Bedingungen für die Gewährung der Befreiung oder gegebenenfalls für die Anwendung eines Steuersatzes von 0,50 v. H. oder weniger.*

*Die Republik Griechenland bestimmt die Vorgänge, die sie von der Gesellschaftsteuer befreit...."*

Die Richtlinie 69/335/EWG ist durch die [Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital](#) (kurz [Richtlinie 2008/7/EG](#)) aufgehoben worden. Die [Richtlinie 2008/7/EG](#) trat im Wesentlichen ab 1. Jänner 2009 in Kraft.

Im gegenständlichen Fall sind Vorgänge aus dem Jahr 2007 zu beurteilen, weshalb hier die Richtlinie 69/335/EWG in der durch die Richtlinie 85/303 geänderte Fassung maßgeblich ist.

Art. 7 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie 69/335/EWG enthält für die Mitgliedstaaten die klare, unbedingte Verpflichtung, diejenigen Vorgänge von der Gesellschaftsteuer zu befreien, die am 1. Juli 1984 steuerfrei waren oder einem Gesellschaftsteuersatz von 0,50 v. H. oder weniger unterlagen. Der nach Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 69/335 als maßgeblicher Zeitpunkt festgesetzte 1. Juli 1984 gilt auch für Mitgliedstaaten wie Österreich, die den Europäischen Gemeinschaften erst zu einem späteren Zeitpunkt beigetreten sind. Wenn weder die Akte über den Beitritt dieses Staates noch ein anderer Gemeinschaftsrechtsakt eine Ausnahmeregelung enthält, ist Art 7 Abs. 1 dahin auszulegen, dass die in diesem Artikel zwingend vorgeschriebene Steuerbefreiung für alle unter diese Richtlinie fallenden Vorgänge gilt, die in diesem Staat am 1. Juli 1984 von der Gesellschaftsteuer befreit waren oder einem ermäßigten Gesellschaftsteuersatz von 0,50 v. H. oder weniger unterlagen (vgl. EuGH 21.6.2007, [C-366/05](#), Optimus – Telecomunicações SA).

Für die weitere Prüfung ist zwischen den Umstrukturierungsvorgängen, die in Art. 7 Abs. 1 b der ursprünglichen Fassung der Richtlinie 69/335/EWG genannt werden und denjenigen, die unter Art. 7 Abs. 1 bb idF der Richtlinie 73/79/EWG fallen, zu differenzieren.

Art. 7 Abs. 1 b hatte in seiner ursprünglichen Fassung einen Steuersatz von 1 v. H. vorgesehen, der durch die Richtlinie 73/80 auf 0 bis 0,5 v. H. reduziert worden war. Alle Mitgliedstaaten waren somit am 1. Juli 1984 bereits verpflichtet, die Vorgänge im Sinne des Art. 7 Abs. 1 b mit höchstens 0,5 v. H. zu besteuern. Indem die Richtlinie 85/303 anordnete, dass alle Vorgänge obligatorisch zu befreien sind, die einem Gesellschaftsteuersatz von 0,5 oder weniger unterlagen, ergab sich für die Vorgänge im Sinne des Art. 7 Abs. 1 b auf Grund der vorangegangenen Absenkung des Steuersatzes die automatische Verpflichtung zur Steuerbefreiung. Dies gilt auch für Mitgliedstaaten, die erst nach dem 1. Juli 1984 der Europäischen Gemeinschaft beigetreten sind. Für erst später beigetretene Mitgliedstaaten entfaltet die Richtlinie 85/303 denselben Regelungsinhalt wie für die alten Mitgliedsstaaten. Vorgänge im Sinne von Art. 7 Abs. 1 Buchst. b sind daher obligatorisch von der Gesellschaftsteuer befreit (vgl. dazu EuGH 9.7.2009, [C-397/07](#), Kommission gegen Spanien, RZ 22 sowie die Schlussanträge der Generalanwältin in diesem Verfahren, RZ 27 bis R31).

Für die Vorgänge im Sinne von Art. 7 Abs. 1 Buchst. bb war dagegen bei der Einführung dieser Bestimmung durch die Richtlinie 73/79 eine Herabsetzung des Gesellschaftsteuersatzes lediglich fakultativ vorgesehen; sie mussten nur dann nach der Richtlinie 85/303 obligatorisch von der Gesellschaftsteuer befreit werden, wenn sie am 1. Juli 1984 befreit oder mit einem Satz von höchstens 0,5 v. H. belegt waren. Zu diesem Zeitpunkt unterlagen die in Rede stehenden Vorgänge nicht einheitlich und obligatorisch einem Gesellschaftsteuersatz, der zu ihrer obligatorischen Befreiung nach der Richtlinie 85/303 geführt hätte (vgl. dazu EuGH 9.7.2009, [C-397/07](#), Kommission gegen Spanien, RZ 232).

Zum auch für Österreich maßgeblichen Stichtag 1. Juli 1984 bestand keine innerstaatliche Befreiungsbestimmung für Vorgänge, wie sie im gegenständlichen Verfahren zu beurteilen sind. Eine obligatorische Steuerfreiheit nach dem Unionsrecht würde daher nach der oben zitierten Judikatur des EuGH voraussetzen, dass die gegenständlichen "Übertragungen des Barvermögens" Vorgänge iSd Art. 7 Abs. 1 b der Richtlinie 69/335/EWG in seiner ursprünglichen Fassung darstellen.

Art 7 Abs. 1 b der Richtlinie 69/335/EWG in seiner ursprünglichen Fassung stellt darauf ab, dass *"eine oder mehrere Kapitalgesellschaften ihr gesamtes Gesellschaftsvermögen oder einen oder mehrere Zweige ihrer Tätigkeit in eine oder mehrere Kapitalgesellschaften einbringen"* und hing die Ermäßigung weiters ua. davon ab, dass für die Einlagen ausschließlich Gesellschaftsanteile gewährt werden, wobei die Mitgliedstaaten die Ermäßigung auch auf die Fälle ausdehnen können, in denen für die Einlagen Gesellschaftsanteile und eine bare Zuzahlung von nicht mehr als 10 v. H. ihres Nennbetrags gewährt werden. Im gegenständlichen Fall erfolgte die "Übertragung des Barvermögens" von der A an die B-NEU und an die E nicht gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, weshalb auch die in Art 7 Abs. 1 b der Richtlinie 69/335/EWG in seiner ursprünglichen Fassung genannten Bedingungen nicht erfüllt werden und liegen daher die Voraussetzungen für eine obligatorische Steuerbefreiung nach Art 7 der Richtlinie 69/335/EWG idF der Richtlinie 85/303 nicht vor.

#### **4. Verfahrensrechtliches**

Gemäß [§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO](#) hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird. [§ 284 Abs. 3 BAO](#) gestattet nur bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen das Unterbleiben beantragter mündlicher Verhandlungen. (Ritz, BAO-Handbuch, 214f.).

Das Unterbleiben der hier beantragten mündlichen Verhandlung verletzt kein Parteigehör, denn diese Entscheidung konnte nur im Sinne der Gleichheit der Rechtsanwendung und insbesondere der formalen Rechtsrichtigkeit getroffen werden (VwGH 29.7.2010,

[2006/15/0215](#)). Denn die Beurteilung, ob im gegenständlichen Fall eine Befreiung von der Gesellschaftsteuerpflicht zum Tragen kommt, ist im gegenständlichen Fall keine noch aufzuklärende Sachverhalts-, sondern eine reine Rechtsfrage. Der Sachverhalt wurde, wie er von der Bw. gegenüber dem Finanzamt bekannt gegeben wurde, der Berufungsentscheidung zugrunde gelegt. Der Sachverhalt blieb von der Bw. unbestritten, ihre Berufungseinwendungen beziehen sich ausschließlich auf die Rechtsauslegung.

Auf Grund des zu beachtenden Gebotes der Verwaltungsökonomie (vgl. Ritz, Verwaltungsökonomie als Ermessenskriterium, ÖStZ 1996, 70) wurde in Hinblick darauf, dass nach den vorstehenden Ausführungen ausgeschlossen werden kann, dass der Unabhängige Finanzsenat bei Vermeidung dieses Mangels (Durchführung einer mündlichen Verhandlung) zu einem anderen Bescheid hätte gelangen können, von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Dezember 2012