



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 10

GZ. RV/0309-L/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Ö Vermögensverwaltung GmbH, Adr, vertreten durch Stockinger & Torreiter Steuerberatungs OEG, Steuerberatungskanzlei, 4020 Linz, Südtirolerstraße 9, vom 22. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 20. November 2006 betreffend Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben (Gesellschaftssteuer) gemäß § 201 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

An der XY GmbH & Co KG waren die KÖ GmbH als Komplementärin (ohne Vermögenseinlage) sowie als Kommanditisten KÖ und dessen Sohn Mag. Gö beteiligt, wobei die Vermögenseinlage des Vaters 550.000,00 ATS und die des Sohnes 450.000,00 ATS betragen hat. Die beiden Kommanditisten waren überdies Hälfteeigentümer der Liegenschaften in E (Betriebs- und Geschäftsgebäude, Halle), welche steuerliches Sonderbetriebsvermögen darstellten.

Mit Übergabe- und Abtretungsvertrag vom 23. Dezember 2004 hat sodann KÖ von seinem Kommanditanteil 450.000,00 ATS und 4/10 von den Liegenschaften an seinen Sohn übergeben, sodass nunmehr die Vermögensbeteiligung sowohl bezüglich der Kommanditannteile als auch des Sonderbetriebsvermögens gleich war - und zwar 1/10 KÖ und 9/10 Mag. Gö.

Daraufhin haben mit Gesellschafts- und Einbringungsvertrag vom 20. Oktober 2005 KÖ und Mag. GÖ mit Zustimmung der KÖ GmbH ihre Kommanditanteile an der XY GesmbH & Co KG samt den jeweiligen Ständen der variablen Kapitalkonten sowie den dem Sonderbetriebsvermögen zugehörigen Liegenschaftsanteilen auf Basis der Einbringungsbilanzen zum 31. Jänner 2005 nach Art. III Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) in die neu gegründete Ö Vermögensverwaltung GmbH eingebracht, wobei die beiden einbringenden Kommanditisten am Stammkapital der (übernehmenden) Ö Vermögensverwaltung GmbH wiederum im Verhältnis 1:9 beteiligt sind. Danach waren an der XY GesmbH & Co KG die KÖ GmbH als Komplementärin und die Ö Vermögensverwaltung GmbH als einzige Kommanditistin beteiligt.

Für diesen Einbringungsvorgang wurde von der Ö Vermögensverwaltung GmbH die Gesellschaftssteuer im Wege der Selbstberechnung in Höhe von 175,00 € (von den geleisteten Bareinzahlungen) ermittelt.

Über Verlangen des Finanzamtes hat die Ö Vermögensverwaltung GmbH mit Schreiben vom 2. November 2006 den gemeinen Wert der eingebrachten Liegenschaften mit 2.236.013,00 € bekannt gegeben und gleichzeitig die folgende Rechtsansicht vertreten:

Als Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftssteuer sei lediglich der Wert des von Mag. GÖ innerhalb der nach § 22 Abs. 4 UmgrStG schädlichen Zweijahresfrist erworbenen Vermögens heranzuziehen, welcher sich wie folgt errechne:

| | |
|--|----------------|
| 4/10 des VK der Betriebsliegenschaften (2.236.013,00 €) | 894.000,00 € |
| TW Kommanditanteil (45 % Beteiligung) | - 621.000,00 € |
| abzgl. rückbezogener Entnahmen gem. § 16 Abs. 5 UmgrStG (anteilig) | - 114.000,00 € |
| | 159.000,00 € |

Demgegenüber hat das Finanzamt mit Bescheid vom 20. November 2006 gemäß § 201 BAO die Gesellschaftssteuer mit 9.115,00 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt: (soweit Frist nach UmgrStG nicht eingehalten)

| | |
|---|--------------|
| 4/10 des VK der Betriebsliegenschaften (wie oben) | 894.000,00 € |
| Kommanditanteil steuerfrei gem. § 6 Abs. 1 Zif. 3 KVG | |
| Bareinzahlung | 17.500,00 € |
| Gegenleistung | 911.500,00 € |

Dagegen richtet sich die gegenständliche Berufung der Ö Vermögensverwaltung GmbH, nunmehrige Berufungswerberin, = Bw, vom 22. Dezember 2006 mit folgender Begründung: Die Einbringung von Kommanditanteilen falle grundsätzlich nicht in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Z3 KVG (Helbich/Wiesner/Bruckner Rz. 30 zu III § 22), sodass der negative Kommanditanteil und rückbezogene Entnahmen zu berücksichtigen seien. Die Saldierung sei auch deshalb geboten, da der Liegenschaftswert zum Teil den im Eigentum der KG stehenden Zu- und Umbauten zuzuordnen sei.

Die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftssteuer betrage daher zuzüglich der Bareinzahlung (159.000,00 + 17.500,00) genau 176.512,58.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Zif. 1 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) unterliegt der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber.

Der Begriff der Kapitalgesellschaft richtet sich nach § 4 KVG, sodass als Kapitalgesellschaften im Sinne des Gesetzes auch Kommanditgesellschaften gelten, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine Kapitalgesellschaft gehört.

Bei einer Einbringung in eine inländische GesmbH, wenn für die Einbringung neue Anteile gewährt werden, besteht daher grundsätzlich Gesellschaftssteuerpflicht. Die Steuer wird vom Wert der Gegenleistung berechnet (§ 7 KVG).

Im konkreten Berufungsfall haben - für den Erwerb von Anteilen an der neu gegründeten Ö Vermögensverwaltung GmbH - die Kommanditisten der XY GmbH & Co KG, KÖ und Mag. Gö, als Gegenleistung

- 1.) Bareinzahlungen in Höhe von insgesamt 17.500,00 € geleistet und weiters als Sacheinlage
- 2.) Liegenschaftsanteile des Sonderbetriebsvermögens und
- 3.) ihre Kommanditanteile an der XY GmbH & Co KG eingebracht.

Fraglich ist nunmehr, wieweit diese steuerbaren Sachverhalte allenfalls von der Gesellschaftssteuer befreit sind.

Gemäß § 6 Abs. 1 Zif. 3 KVG sind von der Besteuerung ausgenommen:
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.

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

1.) Einigkeit besteht hinsichtlich der Besteuerung der Barzahlungen (in voller Höhe), für welche weder nach Umgründungssteuerrecht noch nach gesellschaftssteuerrechtlichen Regeln eine Steuerbefreiung in Frage kommt.

2.) Ebenso unstrittig können Grundstücke des Betriebsvermögens im Rahmen des Art. III UmgrStG steuerbegünstigt übertragen werden, dies gilt auch hinsichtlich bestehenden Sonderbetriebsvermögens (UmgrStR 2002 Rz 966). In diesem Fall ist die Einbringung von der Gesellschaftssteuer befreit, allerdings nur dann, wenn sich das zu übertragende Vermögen gemäß § 22 Abs. 4 UmgrStG bereits länger als 2 Jahre im Vermögen des Einbringenden befunden hat.

Demgemäß hat das Finanzamt den Verkehrswert der eingebrachten Liegenschaftsanteile, soweit die Steuerbefreiung des UmgrStG nicht zum Tragen kommt, weil KÖ 4/10 der Liegenschaft an Mag. Gö innerhalb der schädlichen 2-Jahresfrist übertragen hat, der Gesellschaftssteuer unterworfen. Die Steuerbefreiung des § 6 KVG konnte nicht zur Anwendung kommen, weil zivilrechtlich nicht Vermögen „einer anderen Kapitalgesellschaft“, sondern der Kommanditisten übertragen wurde. (Siehe auch Bundessteuertagung Gebühren und Verkehrsteuern - Ergebnisse 2006, BMF-010206/0050-VI/5/2008 vom 7. Mai 2008)

3.) Streitpunkt der gegenständlichen Berufung ist jedoch die Frage, ob auch der - negative - Wert der eingebrachten Kommanditanteile (samt unbarer Entnahmen), in die Bemessung der Gesellschaftssteuer einzubeziehen ist, oder ob hinsichtlich dieses Teiles der Gegenleistung die Steuerbefreiung des § 6 KVG zur Anwendung kommt, wie das Finanzamt vermeint.

Hiezu kann auf das zu einer vergleichbaren Sachverhaltskonstellation ergangene Erkenntnis des VwGH vom 29. November 2001, 99/16/0119, verwiesen werden, in welchem der Gerichtshof im Wesentlichen ausführt:

Der Wortlaut des § 6 Abs. 1 Zif. 3 KVG stellt lediglich auf einen Erwerb von Gesellschaftsrechten an der übernehmenden Kapitalgesellschaft, nicht aber auf die Person des Veräußerers ab. Maßgeblich für die Anwendbarkeit dieser Bestimmung erscheint, dass sie auf die Übertragung eines Teilbetriebes und nicht auf eine Rechtsform abstellt und dass tatsächlich Teilbetriebe einer Kapitalgesellschaft im Sinne des KVG übertragen wurden, was in der uno-actu-Durchführung zum Ausdruck kommt. Da die vom Gesetz aufgestellten zivilrechtlichen Voraussetzungen des Erwerbs von Gesellschaftsrechten als Gegenleistung für die Übertragung

von Teilbetrieben einer Kapitalgesellschaft erfüllt sind, kommt es auf die weitere vertragliche Ausgestaltung nicht mehr an.

Da im § 6 KVG die drei möglichen Gegenleistungen, nämlich das gesamte Vermögen, ein Betrieb oder Teilbetrieb, als gleichwertige Alternativen nebeneinander aufgezählt sind, muss das vom VwGH Gesagte auch bei der Übertragung des gesamten Vermögens einer Kapitalgesellschaft gelten.

Soweit in der Berufung unter Bezugnahme auf Helbich/Wiesner/Bruckner, Umgründungen, RZ 30 zu III § 22, die Ansicht vertreten wird, die Einbringung von Kommanditanteilen falle grundsätzlich nicht in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Zif. 3 KVG, ist entgegenzuhalten, dass die Kommentarstelle nicht vollständig zitiert ist. Gerade aber der weggelassene Halbsatz „außer die eingebrachte Beteiligung repräsentiert das gesamte Vermögen der einbringenden Kapitalgesellschaft“ ist nach dem bisher Gesagten im gegenständlichen Berufungsfall entscheidungsrelevant.

Ist nämlich die Voraussetzung des Erwerbs von Gesellschaftsrechten als Gegenleistung für die Übertragung des gesamten Vermögens einer Kapitalgesellschaft erfüllt, kommt es nach der Ansicht des VwGH nicht mehr darauf an, wer der Übertragende ist.

Der VwGH stützt seine Entscheidung wesentlich auch auf den für die Gesellschaftssteuer (in Umsetzung der gemeinschaftsrechtlichen KapAnsRL) maßgeblichen Gedanken der Einmalbesteuerung von gesellschaftsteuerpflichtigen Vorgängen. Gerade der Fall der Übertragung des gesamten Vermögens einer Kapitalgesellschaft iSd. KVG sollte nach dieser Richtlinie von der Gesellschaftssteuer befreit werden.

Weiters soll sich nach Ansicht des VwGH – abgesehen von der dort erforderlichen Zweijahresfrist – die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Zif. 3 KVG mit den Verkehrsteuerbefreiungen des UmgrStG (für Betriebe und Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile sowie bestimmte Kapitalanteile) decken.

Im gegenständlichen Fall wurden aber nach dem Einbringungsvertrag vom 20. Oktober 2005 die gesamten Kommanditanteile an der XY GesmbH & Co KG, mit welchen 100 % Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft verbunden waren, samt den jeweiligen Ständen der variablen Kapitalkonten, sowie den dem Sonderbetriebsvermögen zugehörigen Liegenschaftsanteilen eingebracht. Nach dem Akteninhalt wurden keine Vermögensteile, weder positive noch negative, zurückbehalten und somit das gesamte zivilrechtliche und wirtschaftliche Vermögen der KG übertragen. Damit sind aber die Tatbestandsmerkmale des § 6 Abs. 1 Zif. 3 KVG, Gewährung von Gesellschaftsrechten gegen Übertragung des gesamten Vermögens einer anderen Kapitalgesellschaft, erfüllt und daher die strittigen Kommanditanteile mitsamt den dieses Vermögen schmälernden, unbaren Entnahmen gemäß § 16 UmgrStG, von der

Besteuerung ausgenommen und nicht in die gegenständliche Bemessung der Gesellschaftssteuer einzubeziehen.

Sonstige Bedenken gegen die Berechnung der Gesellschaftssteuer, wie sie das Finanzamt vorgenommen hat, bestehen auch von Seiten der Bw nicht, sodass sich im Ergebnis der Bescheid vom 20. November 2006 als inhaltlich richtig erweist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 25. März 2010