



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder HR Dr. Elisabeth Hafner, Mag. Brigitte Moser und KR Dr. Wilhelm Miklin über die Berufung der BW, vertreten durch Mag. Thomas Mairitsch, 9500 Villach, Seebacher Allee 6, vom 31. Oktober 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch Mag. Silvia Dengg, vom 28. September 2007 betreffend Körperschaftsteuer, Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 und die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2004 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für das Jahr 2004 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Der Haftungsbetrag für die Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG für das Jahr 2004 wird auf € 21.083,33 eingeschränkt.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine Gesellschaft m. b. H., wurde mit Gesellschaftsvertrag (Notariatsakt) vom 14. September 2004 errichtet und am 24. September 2004 ins Firmenbuch eingetragen.

Am Stammkapital der Bw. von € 45.000,-- sind Y sen. und dessen Söhne Y jun. und X zu je einem Drittel (mit je € 15.000,--) beteiligt. Die Gesellschafter brachten - mit dem ebenfalls am 14. September 2004 geschlossenen Einbringungsvertrag - in Anrechnung auf ihre Stammeinlagen ihre Geschäftsanteile an der atypischen stillen Gesellschaft Y mit allen Aktiven und Passiven, Rechten und Pflichten als Sacheinlage ein, und zwar nach Maßgabe der Einbringungsbilanz zum 1. Jänner 2004 unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Artikels III des Umgründungsteuergesetzes (UmGrStG) rückwirkend zum letztgenannten Stichtag.

Am 1. Oktober 2004 wurden zwischen der Bw. und ihren drei Gesellschaftern jeweils Dienstverträge über die Anstellung als Geschäftsführer schriftlich festgehalten. Diesen zufolge wurde eine jährliche Entschädigung für jeden geschäftsführenden Gesellschafter von € 40.000,-- vorgesehen.

Strittig ist im gegenständlichen Berufungsverfahren, ob (auch) die angesprochenen Dienstverträge rückwirkend mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages steuerlich wirksam sind.

Im Anschluss an eine bei der Bw. abgeführten Außenprüfung hielt der Prüfer diesbezüglich in einer Beilage (Tz. 3) zum Bericht unter der Überschrift „Geschäftsführerbezüge“ Folgendes fest:

„Gem. § 18 Abs. 3 UmGrStG können Beschäftigungsverhältnisse, die sich auf das eingebauchte Vermögen (Betrieb) beziehen, frühestens für Zeiträume nach Abschluss des Einbringungsvertrages begründet oder verändert werden, sofern zu diesem Zeitpunkt eine vertragliche Vereinbarung getroffen wird. Eine Rückbeziehung auf die Zeit ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Tag bzw. daraus resultierende Vergütungen für Zeiträume vor Abschluss des Einbringungsvertrages bewirken verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988.“

Dies gilt im Falle der Einbringung durch eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, auch für Mitunternehmer.

*Einbringungsstichtag ist der 1.1.2004
Der Vorvertrag wurde am 4.1.2004 datiert und nicht unterfertigt vorgelegt.
Der notariell beglaubigte Einbringungsvertrag wurde am 14.9.2004 abgeschlossen.*

Gemäß den obigen Ausführungen sind die Bezüge von Jänner 2004 bis September 2004 als Vergütungen für Zeiträume vor Abschluss des Dienstvertrages zu qualifizieren und daher wird eine verdeckte Ausschüttung bewirkt. Lt. Rsp. mit dem Steuerberater tragen die KEST die einzelnen Gesellschafter.

	.		2004
5110	<i>Geschäftsführerentschädigung Yy sen</i>		40.000,00
5111	<i>Geschäftsführerentschädigung Yy J. jun.</i>		40.000,00
5112	<i>Geschäftsführerentschädigung Xx</i>		40.000,00
		12 Monate 9 Monate	120.000,00 90.000,00
		Kapitalertragsteuer 25%	22.500,00
Darstellung in der Bilanz:		Gewinnänderung	90.000,00

Die Vorschreibung der KEST erfolgt mittels separatem Haftungsbescheid.“

Der Ansicht des Prüfers folgend erließ das Finanzamt den im Spruch genannten Körperschaftsteuer- und Haftungsbescheid sowie den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen (berechnet ausgehend von der vorgeschriebenen Körperschaftsteuernachforderung).

In der Berufung wird vorgebracht, dass der gegenständlichen Einbringung ein „Grundsatz – Einbringungsvertrag“ zugrunde liege, der bereits sämtliche Rechtsverhältnisse des Einbringungs- wie auch des Gesellschaftsvertrages zum Inhalt gehabt habe. Die diesbezügliche Urkunde sei von allen Gesellschaftern der einzubringenden und der zu errichtenden Gesellschaft am 4. 1. 2004 unterzeichnet worden. Der Notar habe letztlich ausschließlich unter Bedachtnahme auf den Inhalt des Grundsatz – Einbringungsvertrages den Gesellschafts- und Einbringungsvertrag errichtet bzw. notariell bekräftigt.

Ursprünglich sei beabsichtigt gewesen, die Umgründung im Sommer des Jahres 2003 durchzuführen. Infolge der Notwendigkeit der Erörterung gewichtiger Detailpunkte habe jedoch der Einbringungstichtag auf den 1. Jänner 2004 verlegt werden müssen. Auf Grund des Ergebnisses der Erörterungen sei am 4. Jänner 2004 der Grundsatz – Einbringungsvertrag abgeschlossen worden, demzufolge alle drei bisherigen Gesellschafter und Geschäftsführer der Personengesellschaft in weiterer Folge ab dem Einbringungstichtag 1. Jänner 2004 die Geschäftsführung der neu zu errichtenden Gesellschaft m. b. H. (inkl. werbende Gesellschaft) übernehmen sollten. Die Geschäftsführerbezüge (pro Gesellschafter maximal je € 40.000,-- jährlich) wären demnach zu Lasten des Gewinnes der neu zu gründenden Gesellschaft als Aufwand zu verrechnen.

Gemäß § 18 Abs. 3 UmGrStG idF. BGBI. 818/1993 seien – abweichend vom allgemeinen Grundsatz des Abs. 2 leg. cit. - Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft im Zusammenhang mit der Beschäftigung ab Vertragsabschluss, frühestens jedoch für Zeiträume steuerwirksam, die nach Abschluss des Einbringungsvertrages beginnen würden. Dies gelte bei Einbringungen durch eine Mitunternehmerschaft auch für die

Mitunternehmer. Arbeitsvergütungen an den zum Geschäftsführer bestellten Einbringenden für Zeiträume zwischen Einbringungsstichtag und Abschluss des Sacheinlagevertrages, welche zu Lasten der aufnehmenden Körperschaft verrechnet werden würden, stellten verdeckte Ausschüttungen dar.

Für Tätigkeitsvergütungen des Einbringenden hinsichtlich des eingebrachten Vermögens sehe das Gesetz jedoch keine Durchbrechung des Rückwirkungsverbotes bzw. des Grundsatzes der steuerlichen Unbeachtlichkeit rückwirkender Vereinbarungen vor. Eine Begründung dafür sei nicht ersichtlich. Zur Erreichung der Steuerwirksamkeit derartiger Tätigkeitsvergütungen empfehle sich ein möglichst frühzeitiger Abschluss des Einbringungsvertrages, möglicherweise noch vor dem Einbringungsstichtag, in Form eines Grundsatz-Einbringungsvertrages (vgl. Wiesner, SWK 192 AI 121 ff).

Zusammenfassend wurde in der Berufung zum Ausdruck gebracht, dass aufgrund des Abschlusses des Grundsatz-Einbringungsvertrages vom 4. 1. 2004 und der Vereinbarung über das Entgelt für die Geschäftsführer keine verdeckte Ausschüttung verwirklicht worden sei.

Anlässlich eines Erörterungsgespräches überreichte der steuerliche Vertreter der Bw. eine Reihe von Unterlagen (Kopie Kommentar Schwimann zu § 936 und 885 ABGB, OGH vom 7.12. 2004, 50B82/04a sowie Kommentar hiezu in RIDA, Steuer und Wirtschaft), und verwies auf die UmGrStRI 2002, Rz 749 sowie auf Hügl / Mühllehner / Hirschler, Rz. 19 – 21 z. § 18 UmGrStG.

In der Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter der Bw. ergänzend aus, dass die Umgründung bereits im Jahre 2003 hätte erfolgen sollen, sich jedoch wegen Nichtvorlage der Schätzgutachten betreffend die Fahrzeuge verzögert habe. Aus diesem Grunde sei der erwähnte Grundsatz-Einbringungsvertrag abgeschlossen worden. Dieser habe bereits alle wesentlichen Punkte der Einbringung geregelt und auch festgehalten, dass die drei Gesellschafter als Geschäftsführer der Bw. tätig werden und hiefür ein Entgelt erhalten. Andernfalls hätten die Gesellschafter Beitragszeiten für die Pensionsversicherung verloren.

Die Lehre (Schwarzinger / Wiesner) halte eine Firmenbucheintragung nicht für erforderlich. Ebenso wenig sei nach der Entscheidung des OGH vom 07.12.1004. 50b82/04a für die Gründung einer Gesellschaft m. b. H. ein Notariatsakt erforderlich. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liege nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur vor, wenn Vorteile gewährt werden würden, die ein Fremder nicht erhalten hätte. Im gegenständlichen Fall seien die Gehälter jedoch angemessen.

Dem entgegnete die Vertreterin des Finanzamtes, dass das Entstehen einer Gesellschaft m. b. H. jedenfalls den Abschluss eines Gründungsvertrages voraussetze. Vor diesem Zeitpunkt

liege eine Mitunternehmerschaft vor. Wirtschaftliche Tätigkeiten könnten nur dann der (künftigen) Gesellschaft m. b. H. zugerechnet werden, wenn sie innerhalb eines Zeitraumes von etwa drei Monaten vor dem Abschluss des Gesellschaftsvertrages erfolgten. Dieser Zeitraum sei im gegenständlichen Fall nicht eingehalten worden. Außerdem fehle es dem Grundsatz einbringungsvertrag an wesentlichen Inhalten, beispielsweise der Bezeichnung der Körperschaft, die nur im Gesellschaftsvertragsentwurf enthalten sei, sowie einem Zwischenjahresabschluss zum 1.1.2004.

Hierauf erwiderte der steuerliche Vertreter, dass der Grundsatz einbringungsvertrag alle wesentlichen Elemente enthalte und verwies auf die KStR 2001, Rz 119 Abs. 1, denen zufolge die Bestimmung des § 936 ABGB über den Vorvertrag zur Anwendung gelange, in der von „längstens einem Jahr“ die Rede sei. Zudem halte der Kommentar von Schwimann zum ABGB Folgendes fest:

„Die Vereinbarung, eine GmbH zu gründen und deren Stammanteile zu übernehmen, stellt einen Vorgründungsvertrag dar und begründet nicht eine Gesellschaft bürgerlichen Rechtes (RdW 1984, 41). Hat die noch nicht eingetragene GmbH als Vorgründungsgesellschaft bereits die Geschäfte aufgenommen, entstehen allerdings direkte Leistungsansprüche.“

Hiezu verwies die Vertreterin des Finanzamtes auf die Unmaßgeblichkeit des Zivilrechtes für den gegenständlichen Fall, sowie darauf, dass der Gesellschaftsvertrag jedenfalls erst am 14. September 2004 abgeschlossen worden sei. Zudem lege § 15 UmGrStG fest, was die Einbringungsbilanz zu beinhalten habe und sei deshalb die Berufung abzuweisen.

Der steuerliche Vertreter begehrte demgegenüber – mit dem abschließenden Hinweis darauf, dass es sich beim UmGrSt um ein wirtschaftliches Gesetz handle – der Berufung Folge zu geben.

Festgehalten wird abschließend, dass im Arbeitsbogen über die abgeföhrte angabenbehördliche Prüfung nachstehende Urkunden einliegen:

1.) Der erwähnte Grundsatz–Einbringungsvertrag vom 4. 1. 2004 (Anm.: die diesbezügliche Vertragsurkunde wurde – entgegen den Ausführungen in der eingangs angesprochenen Berichtsbeilage – sehr wohl von allen drei Gesellschaftern der atypisch stillen Gesellschaft und der später errichteten Bw. unterfertigt), der nicht durch einen Notariatsakt beurkundet worden ist. Diesem ist u. a. zu entnehmen, dass „die drei bisherigen Gesellschafter der Personengesellschaft in weiterer Folge ab dem Einbringungsstichtag auch für die neue Gesellschaft mit der Geschäftsführung betraut werden. Der Geschäftsführerbezug wird zu Lasten der neuen Gesellschaft als Aufwand verrechnet und darf pro geschäftsführendem Gesellschafter EUR 40.000,-- nicht überschreiten.“.

2.) Der Gesellschaftsvertrag der Bw. vom 14. 9. 2004, gemäß dem „die Gesellschafter längstens auf die Dauer ihrer Gesellschaftereigenschaft zu jeweils selbstständig vertretungsberechtigten Geschäftsführern bestellt werden und für ihre Dienstleistungen zu Lasten des Gehalts- und Lohnkontos der Gesellschaft ein Gehalt, dessen Höhe in einem gesondert abzuschließenden Dienstvertrag festgelegt wird, beziehen“ (Punkt Fünftens).

3.) Die Dienstverträge vom 1. 10. 2004; diesen zufolge beläuft sich die jährliche Entschädigung für jeden geschäftsführenden Gesellschafter EUR 40.000,--, die bei der Auszahlung im Jahr auf 12 Teile aufzuteilen ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 18 Abs. 2 iVm § 14 Abs. 2 UmGrStG sind die Einkünfte des Einbringenden hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre. Abweichend hiervon sind nach § 18 Abs. 3 UmGrStG Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft im Zusammenhang mit der Beschäftigung ab Vertragsabschluss, frühestens jedoch für Zeiträume wirksam, die nach dem Abschluss des Einbringungsvertrages beginnen. Dies gilt im Falle der Einbringung durch eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, auch für die Mitunternehmer.

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 266 Blg. NR XVIII. GP, führen zu § 18 Abs. 3 UmGrStG Folgendes aus:

„Die rückwirkende Zurechnung des Vermögens zur bestehenden oder zum Einbringungsstichtag unter Umständen noch nicht bestehenden Körperschaft soll nicht dazu führen, dass vertragliche Leistungsbeziehungen für Zeiträume vor dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages steuerwirksam sind. Der allgemeine Grundsatz, dass privatrechtlich rückwirkende Vereinbarungen abgabenrechtlich unwirksam sind, bleibt im Übrigen davon unberührt.“

Beispiel:

Der Einzelunternehmer A bringt seinen Betrieb zum 31. Dezember 1991 in die am 15. Juni 1992 in das Firmenbuch eingetragene A-GesmbH ein. Der Sacheinlagevertrag wird am 20. August 1992 abgeschlossen.

Sollte am 20. August 1992 auch eine dienstvertragliche Vereinbarung getroffen werden, kann sie sich frühestens auf Zeiträume ab dem 20. August erstrecken und nicht auf solche ab 1. Jänner 1992.“

Wiesner führt in dem von der Bw. angesprochenen Artikel (SWK 192 AI S. 143 und 144, unter der Überschrift „Begründung von Beziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft nach dem Einbringungsstichtag“ in Punkt 3.3.3.3) aus, dass Rechtsbeziehungen ... zur übernehmenden Körperschaft nur durch Vereinbarungen mit der Körperschaft

begründet werden können. Folge der gesetzlichen Regelung ist, dass die Steuerwirksamkeit von Rechtsbeziehungen zur übernehmenden Körperschaft umso früher begründet werden kann, je früher der Einbringungsvertrag geschlossen wird. Da der Einbringungsvertrag sogar vor dem Einbringungsstichtag geschlossen werden kann, steht einer entsprechenden Gestaltung nichts im Wege. ... Es wird freilich für den Aufbau von Beziehungen notwendig sein, dass die übernehmende Körperschaft bereits existiert. Sie kann zwar ohne weiters nach dem Einbringungsstichtag gegründet werden, ohne dass eine Einbringung auf einen vor der Gründung liegenden Stichtag ausgeschlossen ist, ein Dienstverhältnis zu einer noch nicht bestehenden Gesellschaft ist aber schwer vorstellbar.

Rabel in: Helbich / Wiesner / Bruckner, Handbuch der Umgründungen, Anm. 59 z. § 18 UmGrStG, führt aus, dass das Gesetz für Tätigkeitsvergütungen des Einbringenden hinsichtlich des eingebrachten Vermögens keine Durchbrechung des Rückwirkungsverbotes bzw. des Grundsatzes der steuerlichen Unbeachtlichkeit rückwirkender Vereinbarungen vorsieht. Zur Erreichung der Steuerwirksamkeit derartiger Tätigkeitsvergütungen empfiehlt sich ein möglichst frühzeitiger Abschluss des Einbringungsvertrages, möglicherweise noch vor dem Einbringungsstichtag oder in Form eines Grundsatz-Einbringungsvertrages. Voraussetzung für die Steuerwirksamkeit der Beschäftigungsvereinbarung ist aber die Existenz der übernehmenden Körperschaft.

Auch Huber in: Wundsam / Zöchling / Huber / Khun, UmGrStG, führt unter RZ. 44 z. § 18, aus, dass der Einbringungsvertrag frühzeitig – uU auch vor dem Einbringungsstichtag – abgeschlossen werden muss, um die Steuerwirksamkeit der Rechtsbeziehungen im Zusammenhang mit Beschäftigungsverhältnissen zwischen dem Einbringenden und der übernehmenden Körperschaft zu einem frühen Zeitpunkt eintreten zu lassen, die Steuerwirksamkeit allerdings die Existenz der übernehmenden Körperschaft voraussetzt.

Die (steuerliche) Existenz von Gesellschaften m. b. H. beginnt gemäß § 4 Abs. 1 KStG 1988 ab jenem Zeitpunkt, in dem der Gesellschaftsvertrag festgestellt ist und sie erstmalig nach außen in Erscheinung treten.

Legt man die aufgezeigten Erwägungen auf den vorliegenden Berufungsfall um, so ergeben sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die folgenden Konsequenzen:

Der Gesellschaftsvertrag der Bw. wurde am 14. September 2004 errichtet (festgestellt). Am gleichen Tag trat die Bw. zudem – durch Abschluss des Einbringungsvertrages – erstmalig nach außen in Erscheinung. Somit begann mit diesem Tag auch ihre steuerliche Existenz.

Somit können aber - wie oben angeführt – Rechtsbeziehungen im Zusammenhang mit der Beschäftigung der drei Einbringenden zur Bw. nicht vor dem angesprochenen Tag Wirksamkeit erlangt haben.

Der unabhängige Finanzsenat gesteht den streitgegenständlichen Rechtsbeziehungen jedoch bereits zum genannten Tag Wirkung zu, und zwar aus folgenden Gründen:

Im Gesellschaftsvertrag (vom 14. September 2004) erfolgte bereits die Bestellung der Gesellschafter zu Geschäftsführern, und zwar mit dem Hinweis darauf, dass sie für ihre Dienstleistungen zu Lasten des Gehalts- und Lohnkontos der Bw. ein Gehalt, beziehen. Lediglich die Festlegung der Höhe desselben wurde gesondert abzuschließenden Dienstverträgen vorbehalten.

Wenngleich diese zwar schriftlich erst am 1. Oktober 2004 festgehaltenen worden sind, spiegelt sich in denselben der diesbezügliche Inhalt des bereits im Jänner 2004 abgeschlossenen Grundsatz –Einbringungsvertrages wieder, weswegen der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid und den Bescheid betreffend die Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2004 insoweit auch teilweise Folge zu geben war.

Es verbleibt der Vollständigkeit halber anzumerken, dass es sich bei der Bestimmung des § 18 Abs. 3 UmGrStG um eine steuerliche Spezialbestimmung handelt. Daher sind – wie auch die Vertreterin des Finanzamtes in der Berufungsverhandlung ausgeführt hat – die Hinweise des steuerlichen Vertreters auf das Zivilrecht für den gegenständlichen Berufungsfall nicht von Bedeutung.

Zur Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen bleibt zu bemerken, dass dieser nicht mit der Begründung angefochten werden kann, der maßgebende Körperschaftsteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Rz. 34 z. § 205). Die Berufung stellt sich daher insoweit als unbegründet dar.

Durch die vorliegende Berufungsentscheidung ergeben sich folgende Besteuerungsgrundlagen:

verdeckte Gewinnausschüttung:	
lt. Bp. 9 Monate zu je € 10.000,00	€ 90.000,00
Verminderung lt. BE 17 Tage (14.9. – 30.9.):	
€ 10.000,00 : 30 x 17 = 5.666,67	- € 5.666,67
verdeckte Gewinnausschüttung lt. BE	€ 84.333,33

Körperschaftsteuer:	
Bilanzgewinn lt. Bp.	€ 112.615,30
Verminderung lt. BE	- € 5.666,67
Bilanzgewinn lt. BE	€ 106.948,63
Kapitalertragsteuerhaftung	
verdeckte Gewinnausschüttung lt. BE	€ 84.333,33
x 25%	
= Haftungsbetrag lt. BE	€ 21.083,33

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt am Wörthersee, am 20. Dezember 2010