

GZ. RV/1248-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Gerhard Pirkbauer, gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Gesellschaftsteuer vom 2. Juli 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Die Bwin. ist eine Kapitalgesellschaft mit Sitz in K.

Strittig ist die Vorschreibung von Gesellschaftsteuer im Ausmaß von ATS 66.408,-- gem. § 2 Z 4 lit. a Kapitalverkehrsteuergesetz (im Folgenden kurz KVG genannt).

Mit Schenkungsvertrag (Notariatsakt GZ. 10252) vom 12. Oktober 2000 schenkte Herr G.K. seinem Vater Herrn F.K. ein Sparbuch , Nr. xxx , ( Einlagestand von ATS 6.600.000,-).

Die Schenkung erfolgte unter der Auflage, dass das gegenständliche Sparbuch realisiert und das Realisat unverzüglich auf das Konto xxx bei der R.Bank lautend auf K.T. GesmbH & Co KG eingezahlt wird.

Die Schenkung diente nach den vertraglichen Regelungen nicht der Bereicherung von Herrn F.K., sondern der Herbeiführung der Voraussetzungen für die Einbringung der Beteiligungen der Herren F.K. (Kommanditist) und G.K. (Kommanditist) in die K.T. GmbH (Bwin.) .

Aus dem dem unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Schenkungssteuerakt geht in diesem Zusammenhang folgender Sachverhalt hervor:

Sowohl über das Vermögen der K.T. GmbH & Co KG als auch der K.T. GmbH wurde der Konkurs eröffnet. Nach Bestätigung des Zwangsausgleiches sowie Konkursaufhebung sollte die K.T. GmbH & Co KG rückwirkend auf den letzten Bilanzstichtag zum 31. Jänner 2000 in die Bwin. überführt werden, um das sanierte Unternehmen steuerlich zu entlasten. Es seien immer noch Verbindlichkeiten in Höhe von rund S 39,8 Mio. vorhanden gewesen und das Eigenkapital des Unternehmens sei ohne Ansatz eines Firmenwertes buchmäßig negativ gewesen. Die Überführung der K.T. GmbH & Co KG in die Bwin. sollte lt. Umgründungsplan in der Form erfolgen, dass jeder Kommanditist seine gesamte Beteiligung gem. Art. III UmgrStG in die KG einbringen sollte. Für die Einbringung sei ein positiver Unternehmenswert erforderlich gewesen. Dieser habe insgesamt lt. Einbringungsbilanz zum 31. Jänner 2000 ATS 2.312.604,61 und unter Ansatz eines Geschäfts- bzw. Firmenwertes ATS 13 Mio. ergeben. Es stellte sich aber bei der Erstellung der Einbringungsbilanz heraus, dass zwar insgesamt das eingebrachte Vermögen positiv gewesen sei, und auch der Kommanditanteil von Herrn G.K., dass aber der Kommanditanteil von Herrn F.K. negativ gewesen sei. Da die Ursache dafür eindeutig in den Verlustanteilen in den Wirtschaftsjahren 1992 bis 1999 gelegen sei, bestünde hinsichtlich des Negativkommanditanteiles für Herrn F.K. keinerlei Einzahlungsverpflichtung. Es habe daher auch der Masseverwalter im Konkursverfahren keinerlei Forderungen diesbezüglich gegenüber Herrn F.K. gestellt. Die Einbringung eines negativen Kommanditanteiles in die Bwin. sei aber handelsrechtlich nicht möglich gewesen und vom Firmenbuch auch abgelehnt worden. Um beide Kommanditanteile einbringungsfähig zu machen, sei vereinbart worden, dass Herr G.K. eine entsprechende Entnahme vom Firmenkonto der KG zu Lasten seines Kommanditanteiles tätigen sollte. Diesen Betrag sollte

er mittels Sparbuchschenkung an seinen Vater übergeben, welcher das darauf befindliche Guthaben unverzüglich wieder in die K.T. GmbH & Co KG einzahlen sollte, und zwar zu Gunsten seines Kommanditanteiles. Gleichzeitig sei vereinbart worden, dass nach der Einbringung des Kommanditanteiles in die Bwin. Herr F.K. seinen gesamten GmbH-Anteil (sowohl den bisher vorhandenen als auch den, den er als Gegenleistung für die Einbringung der Kommanditbeteiligung erhalten würde) schenkungsweise an seinen Sohn G.K. abtritt.. Dies sei auch so im Umgründungsplan festgehalten worden. Es habe in der Folge Herr G.K. am 12.10.2000 zu Lasten seines Kapitalkontos eine Entnahme vom Girokonto der K.T.GmbH & Co KG im Ausmaß von ATS 6.600.000,-- getätigt. Dieser Betrag wurde auf ein Sparbuch hinterlegt. Dieses Sparbuch wurde noch am selben Tag seinem Vater übertragen. Die Schenkung wurde, da sie ohne wirkliche Übergabe stattgefunden hatte, notariell beurkundet. Bereits am folgenden Tag, dem 13.10.2000, sei die Auflösung des Sparbuches erfolgt und die Rückenzahlung auf das Firmenkonto der KG, diesmal buchmäßig zu Gunsten der Kommanditeinlage von Herrn F.K. Auf diese Umstände hätten die Bestimmungen in Punkt III des Schenkungsvertrages Bezug genommen. Damit seien die Voraussetzungen für die Einbringung aller Kommanditanteile in die Komplementär-GmbH gegeben gewesen. Am 20.10.2000 sei der Einbringungsvertrag über die Einbringung des Kommanditanteiles von Herrn F.K. gem. Art. III UmgrStG in die K.T. GmbH unterfertigt worden. Herrn F.K. sei für diese seine Sacheinlage mit bestehenden Anteilen des Sohnes abgefunden worden, wodurch sich seine bisherige Stammeinlage von ATS 125.000,-- um ATS 8.850,-- auf ATS 133.850,-- erhöhte. Mit Ablauf des Tages habe dann Herr F.K. seinem Sohn G.K. seinen gesamten Anteil an der Bwin. im Schenkungswege übertragen. Nunmehr sei das gesamte seinerzeitige Vermögen der GmbH & Co KG wiederum bei Herrn G.K. vereinigt worden, der nun alleiniger Gesellschafter der Bwin. sei.

Der Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid wurde schließlich stattgegeben, da die Schenkung unter der beschriebenen Auflage erfolgte (keine Bereicherung).

#### **Berufungsgegenständliche Gesellschaftsteuer Problematik:**

Wie bereits ausgeführt , wurde mit Einbringungsvertrag vom 20.10.2000 (Einbringung nach Artikel III UmGrStG) das Vermögen der K. T.GmbH & Co KG an die Bwin. übertragen.

Die steuerliche Vertretung übermittelte die Gesellschaftsteuererklärung gem. § 10 Abs. 1 KVG am 21.6.2001 an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern (abgekürzt FAG) in U.

Im Rahmen dieser Abgabenerklärung wurde unter dem Begriff "Leistungen gem. § 2 Z 2 - 4 KVG" die Summe von ATS 6.600.000,-- als gesellschaftsteuerpflichtige Leistung bekannt

gegeben. Diese habe der Abdeckung des Verrechnungskontos F. K. unter Bezugnahme auf den Notariatsvertrag vom 20.10.2000 (Einbringungsvertrag), angezeigt beim FAG am 24.10.2000, gedient. Eine Befreiung wurde in der Gesellschaftsteuererklärung zunächst nicht beantragt.

Mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 2.7.2001 wurde der Bwin. Gesellschaftsteuer im Ausmaß von ATS 66.000,-- vorgeschrieben. Gem. § 8 KVG betrage diese ATS 66.000,-- (1 % gem. § 7 Abs. 1 Z 2 KVG in Höhe von ATS 6.600.000).

Gegen diesen Gesellschaftsteuerbescheid wurde Berufung innerhalb offener Frist im Wesentlichen mit folgender Begründung erhoben:

Wie der Abgabenbehörde I. Instanz bekannt sei, habe Herr F.K. unter Anwendung des Artikel III UmgrStG seine gesamte Beteiligung an der K.T. GmbH & Co KG in die K.T. GmbH eingebbracht. Die entsprechenden Urkunden im Zusammenhang mit der gegenständlichen Umgründung seien am 24.10.2000 dem FAG angezeigt worden.

Gem. § 22 UmgrStG seien Einbringungen nach § 12 UmgrStG und die dafür gewährten Gegenleistungen nach § 19 UmgrStG von den Kapitalverkehrsteuern befreit. Die Gesellschaftsteuer gem. § 8 KVG sei daher nicht vorzuschreiben. Das Forderungskonto von F.K. in der Höhe von ATS 6.600.000,-- ergebe sich einerseits durch laufende Verlustzuweisungen der vorangegangenen Jahre und andererseits auf Grund von Entnahmen in früheren Jahren. Eine Leistung iSd KVG liege diesbezüglich nicht vor. Gleichzeitig wurde der Antrag auf Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO seitens der steuerlichen Vertretung gestellt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2001 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt:

Mit Schenkungsvertrag vom 12.10.2000 habe Herr G.K. seinem Vater F.K. ein Sparbuch mit einer Einlage von ATS 6.600.000,-- übertragen. In diesem Vertrag sei festgehalten, dass das Sparbuch unverzüglich zu realisieren und das Realisat auf ein Konto der K.T. GmbH & Co KG einzuzahlen sei. Dies diene der Hebeiführung der Voraussetzungen für die Einbringungen der Beteiligungen der Herren F.K. und G. K. an der K.T. GmbH & Co KG in die K.T. GmbH. Die

Bwin. meine, dass die Steuerbegünstigungen des Art. III UmgrStG zutreffen, weil es sich um eine Einbringung nach § 12 UmgrStG handle und gem. § 22 UmgrStG Einbringungen und dafür gewährte Gegenleistungen von den Kapitalverkehrsteuern befreit seien. Richtig sei, dass die Einbringung der Kommanditbeteiligungen in die Bwin. durch Herrn F.K. bei Zutreffen aller Voraussetzungen gemäß § 22 UmgrStG von der Gesellschaftsteuer befreit seien. Die Einlage des Betrages von ATS 6.600.000,-- durch Herrn K. in die KG stelle jedoch keine Einbringung eines in § 12 Abs. 2 UmgrStG angeführten Vermögens dar und sei auch nicht als Gegenleistung iSd § 19 UmgrStG für die Einbringung des KG-Anteiles in die GmbH zu sehen. Vielmehr diene die Einlage des Barbetrages der Erreichung eines positiven Verkehrswertes gem. § 12 Abs. 1 UmgrStG. Dieser Rechtsvorgang sei somit Voraussetzung für die steuerbegünstigte Einbringung des KG-Anteiles, sei jedoch vom Einbringungsvorgang selbst nicht umfasst. In verkehrsteuerlicher Beurteilung stelle die Einlage des Barbetrages eine freiwillige Leistung eines Gesellschafters dar, die gem. § 2 Z 4 lit. a KVG der Gesellschaftsteuer unterliege. Da die beantragte Steuerbefreiung des UmgrStG nicht Platz greifen könne, sei die Besteuerung des Rechtsvorganges zu Recht erfolgt, weshalb die Berufung abzuweisen sei.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung wurde der Vorlageantrag vom 18.10.2001 im Wesentlichen mit folgender Begründung erhoben.

Im gegenständlichen Fall handle es sich um eine Einbringung gem. Art. III des UmgrStG. Derartige Einbringungen seien von der Kapitalverkehrsteuer befreit. Die Gesellschaftsteuer sei daher nicht vorzuschreiben. Es wurde bereits in der Berufungsschrift darauf hingewiesen, dass es sich beim Forderungskonto der K.T. GmbH & Co KG gegenüber Herrn F.K. um die Rückzahlung von genehmigten Entnahmen in früheren Jahren gehandelt habe. In früheren Jahren seien in der K. GmbH & Co KG entsprechend hohe Verluste angefallen. Die auf Herrn F.K. entfallenden Verlustanteile betragen zum 31.1.2000 ATS 6.632.552,95. Dieser Saldo ergebe sich auf Grundlage der Bilanz zum 31.1.2000. Die Darstellung der Kapitalkonten und Verlustevidenzkonten zum 31.1.2000 werde in der Anlage dargestellt. Darüber hinaus habe Herr F.K. Entnahmen in der Höhe von ATS 6.234.887,23 getätigt. Im Zusammenhang mit der Einbringung der Beteiligungen in die Bwin. gem. Art. III UmgrStG sei handelsrechtlich auf Wert gem. § 201 HGB aufgewertet worden. Steuerrechtlich erfolgte die Einbringung zu Buchwerten. Im Bereich des Sachanlagevermögens habe sich handelsrechtlich ein höherer Wert ergeben. Der Aufwertungsbetrag, der auf Herrn F.K. entfalle, betrage ATS 210.463,--. Es handle sich dabei um stille Reserven, die im Anlagevermögen steckten und als Folge von höheren Abschreibungen entstanden seien. Dieser Aufwertungsbetrag sei daher dem

Verlustevidenzkonto zuzurechnen. Die bedungene Hafteinlage in der Höhe von ATS 88.000,-- sei ebenfalls zum Verlustevidenzkonto zuzuschlagen. Im Zusammenhang mit der Einbringung sei auch ein Firmenwert gem. § 201 HGB berücksichtigt worden, weil zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Einbringungsvertrages der Sanierungsgewinn schon realisiert worden sei. Der auf F.K. entfallende Firmenwert (Sanierungsgewinn) betrage ATS 6.021.600,-- und sei ebenfalls zwingend dem Verlustevidenzkonto zuzurechnen. Unter Berücksichtigung obiger Umstände ergebe sich nunmehr ein negativer Saldo aus dem Verlustevidenzkonto von ATS 312.489,95. Dieser Saldo sei von Herrn F.K. abgedeckt worden. Der Kommanditist hafte den Gläubigern und der Gesellschaft bis zur Höhe seiner Einlage unmittelbar; die Haftung sei ausgeschlossen, soweit die Einlage geleistet sei. Eine darüber hinausgehende Haftung des Kommanditisten sei demnach unter Bezugnahme auf § 171 Abs. 1 HGB ausgeschlossen. Soweit die Einlage des Kommanditisten zurückbezahlt werde bzw. soweit der Kommanditist Gewinnanteile entnehme, während sein Kapitalanteil durch Verlust unter den Betrag der geleisteten Einlage herabgemindert sei, oder soweit durch die Entnahme der Kapitalanteil unter den bezeichneten Betrag herabgemindert werde, sei der Kommanditist zur Rückzahlung verpflichtet (§ 171 Abs. 4 HGB). Die Kommanditgesellschaft habe demnach eine Forderung gegenüber dem Kommanditisten. Die Forderung der Kommanditgesellschaft gegenüber F.K. betrage zum 31.1.2000 ATS 6.234.887,23. Diese Forderung habe Herr F.K. – wie der beiliegenden Aufstellung entnommen werden könne – zur Gänze abgedeckt. Eine Leistung iSd KVG liege diesbezüglich daher nicht vor. Das verbleibende Kapital in der Höhe von ATS 52.622,82 sei als Einbringungskapital iS umgründungsteuerrechtlicher Vorschriften zu qualifizieren. Diesbezüglich liege eine Kapitalverkehrsteuerbefreiung vor.

Als Anlagen wurden seitens der steuerlichen Vertretung folgende Unterlagen vorgelegt:

- Bilanz der K.T. GmbH & Co KG zum 31.1.2001(gemeint wohl 31.1.2000)
- Darstellung des Forderungskontos gegenüber dem Kommanditisten F.K.,
- Darstellung des Verlustevidenzkontos F.K. als Anlage zur Bilanz zum 31.1.2000
- Darstellung der Kapitalkonten im Zusammenhang mit der Einbringung gem. Art. III UmgrStG, -Darstellung der gesamten Kapitalentwicklung von Herrn F.K.

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

Gem. § 2 Z. 4 lit. a KVG vom 16.10.1934 i.d.Fassung BGBl I 1999/106 unterliegen der Gesellschaftsteuer:

Folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

a) Zuschüsse

b)...

c)...

d)...

Gem. § 7 KVG wird die Steuer bei Leistungen (§ 2 Z. 2-4) vom Wert der Leistung berechnet. Der Steuersatz beträgt 1 % der Bemessungsgrundlage. Steuerschuldner ist die Kapitalgesellschaft.

Gem. § 22 Abs. 3 Umgründungssteuergesetz BGBl. Nr. I 699/1991(im Folgenden kurz UmgrStG genannt ) sind Einbringungen nach §§ 12 und dafür gewährte Gegenleistungen nach § 19 von den Kapitalverkehrsteuern und von den Gebühren nach § 33 TP 15, 16 und 21 GebG 1957 befreit, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als 2 Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht.

Gem. § 12 Abs. 1 UmgrStG liegt eine Einbringung iSd 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 Einbringungstichtag, jedenfalls aber am Tage des Abschlusses des Einbringungsvertrages einen positiven Verkehrswert besitzt.

Abs. 2 der zitierten Gesetzesbestimmung normiert :

Zum Vermögen zählen nur

Z. 1 Betriebe und Teilbetriebe.....

Z. 2 Mitunternehmeranteile, das sind Anteile an Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz der Mitunternehmerschaft vorliegt ,an der die Beteiligung besteht.

Gem. § 19 UmgrStG muss die Einbringung ausschließlich gegen Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft erfolgen.

Abs. 2 :Die Gewährung von neuen Anteilen kann unterbleiben,

Z. 1- soweit die übernehmende Körperschaft den Einbringenden mit eigenen Anteilen abfindet

Z. 2 - soweit die Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft den Einbringenden mit bestehenden Anteilen an dieser abfinden;

Die Stammeinlage des F.K. an der Bwin. wurde von ATS 125.000,- um ATS 8.850,- auf ATS 133.850,- erhöht (Gegenleistung zum eingebrachten Kommanditanteil.)

Tatsache ist, dass im konkreten Fall nicht die Einbringung des Kommanditanteiles des F.K. in die Bwin aus der Sicht des KVG zu beurteilen war .

Vielmehr ist nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates entscheidungswesentlich , dass die vor der Einbringung der Kommanditanteile des F.K. geleistete Zahlung in Höhe von ATS 6.600.000,-- an die K.T. GmbH & Co KG dazu diente, die Einbringungsvoraussetzungen für die danach folgende Vermögensübertragung nach Art. III UmgrStG herbeizuführen .

Der negative Kommanditanteil des Kommanditisten F.K. wurde durch die Zahlung des gegenständlichen Betrages in die GmbH & Co KG positiv .

Dieser Vorgang lag zeitlich betrachtet (12.10.2000 bzw. 13.10.2000) vor der Einbringung (Einbringungsvertrag vom 20.10.2000) und stellt damit nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates eine gesellschaftsteuerpflichtige Leistung iSd § 2 Z 4 lit a KVG dar .

Aus den von der steuerlichen Veretung vorgelegten Unterlagen (Darstellung der Kapitalkonten bei Einbringung bezogen auf den Kommanditisten F.K:) lässt sich Folgendes entnehmen:

F.K.:	Kapital lt. Schlussbilanz in ATS zum 31.1. 2000	stille Reserven im Anlagevermögen	Firmenwert	Einbringungs- kapital
	- 12.779.440,18	210.463,-	6.021.600,-	-6.547.377,18
"Einlage gem. §				6.600.000,-

16 (5) UmgrStG)"				
Summe Einbringungs- kapital F.K.				+52.622,82

Eine solche buchmäßige Behandlung wurde auch tatsächlich von der steuerlichen Vertretung bei der K.T.GmbH & Co KG durchgeführt.

Die Kapitalentwicklung des F.K. zeigt folgendes Bild:

<b>Verlustevidenzkont o (F.K.)</b>		<b>Ausstehende Einlagen und genehmigte Entnahmen in ATS</b>	
Kapital 31.1.2000 in ATS	-6.632.552,95	-6.234.887,23	
bedungene Einlage	88.000,-		
Zwischensumme	-6.544.552,95	-6.234.887,23	
stille Reserven im Sachanlagevermögen	210.463,-		
Firmenwert (Sa- nierungsgewinn)	6.021.600		
Zwischensumme	-312.489,95	-6.234.887,23	
<b>Einzahlung</b>	312.489,95	6.287.510,05	6.600.000,-
Einbringungskapital des F.K.	0,-	52.622,82	

Aus dieser Übersicht geht hervor, dass es sich um eine Einzahlung in Höhe von ATS 6.600.000,- (Aufteilung zur Abdeckung des Verlustevidenzkontos sowie des Bereiches "Ausstehende Einlagen und genehmigte Entnahmen" des F.K.) handelte.

All diese Massnahmen dienten der Herbeiführung der Voraussetzungen eines positiven Verkehrswertes des Kommanditanteiles des F.K.

Da der tatsächliche Vorgang der Einzahlung (siehe auch Bilanz zum 31.1.2000) keine Einbringung im Sinne des Umgründungssteuerrechtes ist, ist auch die Befreiungsbestimmung des § 22 Abs. 3 UmGrStG nicht anwendbar.

Abschließend wird bemerkt, dass selbst von der steuerlichen Vertretung in der Gesellschaftsteuerklärung der Grund der Einzahlung mit "Abdeckung des Verrechnungskontos F.K." angegeben wurde. Eine Steuerbefreiung in der Abgabenerklärung (Gesellschaftsteuererklärung) wurde damals nicht geltend gemacht.

Aus den angeführten Gründen war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, 31. Oktober 2003