



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 29. März 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 1. März 2011 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gesellschaft schloss am 9.12.2010 als übernehmende Gesellschaft mit der A GmbH als übertragender Gesellschaft einen Sacheinlage- und Einbringungsvertrag ab, wobei die für das Berufungsverfahren maßgebenden Punkte (auszugsweise) lauten:

§ 1 (3) Gesellschafterin sowohl der übertragenden als auch der übernehmenden Gesellschaft ist zu 100 % die B GmbH.

§ 2 (1) Die übertragende Gesellschaft ist Alleinaktionärin der C. Das zur Gänze einbezahlte Nennkapital der Gesellschaft beträgt 100.000,00 SEK.

(2) Die übertragende Gesellschaft ist Alleinaktionärin der D. Das zur Gänze einbezahlte Nennkapital beträgt 100.000,00 SEK.

(3) Die übertragende Gesellschaft ist Alleinaktionärin der E. Das zur Gänze einbezahlte Nennkapital der Gesellschaft beträgt 100.000,00 SEK.

(4) Die übertragende Gesellschaft bringt die Beteiligungen an diesen Gesellschaften mit allen gesellschaftsrechtlichen Rechten und Pflichten gemäß den Bestimmungen dieses Vertrages als Sacheinlage in die übernehmende Gesellschaft ein.

(5) Sacheinlage und Einbringung gemäß diesem Vertrag umfassen die Kapitalanteile, wie diese in der Einbringungsbilanz der übertragenden Gesellschaft zum 31.10.2010 ausgewiesen sind.

#### § 4 Gegenleistung

(1) Da die B GmbH sowohl an der übertragenden als auch an der übernehmenden Gesellschaft unmittelbar zu 100 % beteiligt ist, unterbleibt die Gewährung von Anteilen gemäß § 224 Abs. 2 Z 1 AktG und gemäß § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG.

Über Anfrage des Finanzamtes führte die Berufungsverwerberin im Schreiben vom 31.1.2011 aus:

Die übertragende Gesellschaft ist an der C seit 6.4.2009, an der D seit 8.9.2010 und an der E seit 8.9.2010 beteiligt. Die steuerlichen Buchwerte betragen insgesamt 1.776.242,07 €.

Allerdings ist die zweijährige Behaltefrist des § 22 Abs. 4 UmgrStG nicht maßgeblich, als die Kapitalansammlungsrichtlinie für diesen Vorgang eine Steuerbefreiung vorsieht.

Das Finanzamt setzte mit dem angefochtenen Bescheid die Gesellschaftsteuer vom steuerlichen Wert der Anteile fest. Die Festsetzung erfolgte nach der Bescheidbegründung, da die Befreiung nach Art. III UmgrStG nicht anwendbar sei, ebenso nicht Art. 4 Abs. 1 lit. b RL 2008/7/EG.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Der Vorgang sei nach Art. 4 Abs. 1 lit. b der RL 2008/7/EG steuerfrei. Das Finanzamt übersehe, dass die in § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG vorgesehene Ausnahme von der ansonsten zwingend vorgesehenen Gegenleistung in Form der Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft auf eine Übererfüllung der genannten Richtlinienbestimmung und nicht auf deren Nichterfüllung hinauslaufe. Sinn und Zweck des Erfordernisses der zumindest teilweisen Anteilsgewährung in Art. 4 Abs. 1 lit. b der RL 2008/7/EG sei die Abgrenzung der dort erfassten Anteilserwerbe von gegen bare Zahlungen erfolgten Anteilserwerben.

Werde die Gesellschaftsteuerpflicht einer Schwesternleistung (§ 3 KVG), bei der die Leistung nicht durch einen Gesellschafter erbracht werde, bejaht, so müsse diese Kausalverknüpfung auch für die entsprechenden Ausnahmebestimmungen gelten. Für die erworbenen Anteile

werden dem Doppelgesellschafter nämlich sehr wohl "das Kapital der übernehmenden Gesellschaft repräsentierende Wertpapiere" gewährt. Die Einbringung erhöhe den Wert der Gesellschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft im Ausmaß von rund 1,8 Mio. €. Alleiniger Gesellschafter sei der Doppelgesellschafter B GmbH, dessen Gesellschaftsrechte damit in ebensolchem Ausmaß an Wert gewinnen. Der Umweg über die Gewährung von Anteilen an die übertragende GmbH, der an der im Ergebnis 100%igen mittelbaren Beteiligung der B GmbH an der Gesellschaft nichts ändern würde, sei daher entbehrlich.

Letztlich liege dieser Gedanke auch der innerstaatlich in § 33 Abs. 4 UmgrStG vorgesehenen Ausnahmebestimmung zugrunde: Die dort befreiten Einbringungen nach § 12 seien auch solche, bei denen nach § 19 Abs. 2 UmgrStG auf die Gewährung von neuen Anteilen verzichtet werde. Allein die Behaltefrist von zwei Jahren entspreche nicht unionsrechtlichen Vorgaben und falle daher dem Anwendungsvorrang des Unionsrechtes zum Opfer, die keine Behaltefrist vorsehende Richtlinienbestimmung entfalte unmittelbare Anwendbarkeit.

Im Übrigen sei die Abschaffung der Gesellschaftsteuer die beste Lösung zur Erreichung der Ziele der Richtlinie.

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

Gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG, in der Fassung BGBl. Nr. 818/1993, 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. Soweit eine Eintragung in das Firmenbuch vorgesehen ist, gilt nur diese als Nachweis der tatsächlichen Übertragung. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat den positiven Verkehrswert durch ein Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen. Gemäß dem zweiten Absatz dieser Bestimmung zählen zum Vermögen nur Betriebe und Teilbetriebe (Z 1), Mitunternehmeranteile (Z 2) und Kapitalanteile, das sind ua. Anteile an inländischen und vergleichbaren ausländischen Kapitalgesellschaften sowie Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (Z 3). Nach Abs. 4 leg.cit. sind auf Einbringungen die §§ 13 bis 22 anzuwenden.

Gemäß § 19 Abs. 1 UmgrStG muss die Einbringung ausschließlich gegen Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft erfolgen. Die Gewährung kann nach Absatz 2 dieser Bestimmung unterbleiben, 1. Soweit die übernehmende Körperschaft den Einbringenden mit eigenen Anteilen abfindet, 2. Soweit die Anteilsinhaber der übernehmenden

Körperschaft den Einbringenden mit bestehenden Anteilen an dieser abfindet, 3. Soweit die übernehmende Körperschaft zum Zweck der Rundung auf volle Beteiligungsprozentsätze bar Zuzahlungen leistet, sofern diese 10 % des Gesamtnennbetrages der neuen Anteile nicht übersteigen, 4. Soweit die übernehmende Körperschaft Anteile an der einbringenden Mitunternehmerschaft aufgibt, 5. Wenn die unmittelbaren oder mittelbaren Eigentums- oder Beteiligungsverhältnisse am eingebrachten Vermögen der prozentuellen Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft unmittelbar oder mittelbar entsprechen.

Gemäß § 22 Abs. 1 Z 4 UmgrStG sind Einbringungen nach § 12 und dafür gewährte Gegenleistungen nach § 19 von den Kapitalverkehrsteuern und von den Gebühren nach § 33 TP 21 des Gebührengesetzes 1957 befreit, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht.

Die gesetzlich geforderte Voraussetzung nach § 22 Abs. 1 Z 4 UmgrStG ist zweifelsfrei und auch unbestrittenmaßen nicht erfüllt.

Was die geltend gemachte Steuerbefreiung nach Richtlinie 2008/7/EG betrifft, ist auszuführen:

Art. 4 RL 2008/7/EG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital lautet:

#### Umstrukturierungen

(1) Für die Zwecke dieser Richtlinie gelten die folgenden Umstrukturierungen nicht als Kapitalzuführungen:

- a) Einbringung des gesamten Gesellschaftsvermögens einer oder mehrerer Kapitalgesellschaften oder eines oder mehrerer ihrer Teilbetriebe in eine oder mehrere Kapitalgesellschaften, die gegründet werden oder bereits bestehen, sofern für die Einbringung zumindest teilweise das Kapital der übernehmenden Gesellschaft repräsentierende Wertpapiere gewährt werden;
- b) Erwerb von Anteilen, die eine Mehrheit der Stimmrechte einer anderen Kapitalgesellschaft ausmachen, durch eine Kapitalgesellschaft, die gegründet wird oder bereits besteht, sofern für die erworbenen Anteile zumindest teilweise das Kapital der übernehmenden Gesellschaft repräsentierende Wertpapiere gewährt werden. Wird die Mehrheit der Stimmrechte infolge mehrerer Vorgänge erreicht, so gelten nur der Vorgang, durch den die Mehrheit der Stimmrechte erreicht wurde, und die darauf folgenden Vorgänge als Umstrukturierungen.

Art. 5 Abs. 1 lit. e der Richtlinie lautet:

Die Mitgliedsstaaten erheben von Kapitalgesellschaften keine indirekten Steuern auf Umstrukturierungen gemäß Artikel 4.

Es trifft zwar im Sinne des Berufungsvorbringens zu, dass die Abschaffung der Gesellschaftsteuer als Lösung der Probleme dieser Richtlinie vorgeschlagen wird (vgl. Abs. 5 des Vorschlags der Kommission), der Vorschlag alleine rechtfertigt nicht die Nichtanwendung der Bestimmungen der Richtlinie.

In Art. 4 ist ausdrücklich geregelt, was eine Umstrukturierung im Sinne der Richtlinie ist, nämlich (unter anderem) der Erwerb von Anteilen an einer bestehenden Gesellschaft durch eine bereits bestehende Gesellschaft gegen Gewährung von das Kapital repräsentierenden Wertpapieren. Nach § 4 des Vertrages erfolgt jedoch die Übertragung der Anteile ohne Gegenleistung. Der Umstand, dass die B GmbH zu jeweils 100 % an der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft beteiligt ist und sich daher deren Wert nicht erhöht, muss unberücksichtigt bleiben, weil nach der Richtlinie ausschließlich die Wertverhältnisse bei der übernehmenden Gesellschaft maßgebend sind und die übertragende Gesellschaft entsprechende Wertpapiere erhalten muss.

Linz, am 6. Juni 2012