

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache der Bf., X., vertreten durch S.B., über die Beschwerde gegen den Bescheid gemäß § 201 BAO des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 14. Dezember 2011, Erf.Nr. x/x, betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert wie folgt:

Die Gesellschaftsteuer wird festgesetzt mit € 240,--
(gemäß § 8 KVG 1 % von einer Bemessungsgrundlage in der Höhe von € 24.000,--).

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Am 29. September 2011 wurde zwischen der Bf., der Beschwerdeführerin, der K2 und Herrn K1 ein Zusammenschlussvertrag abgeschlossen. Die für das gegenständliche Verfahren wesentlichen Bestimmungen dieses Vertrages lauten:

„Präambel“

- 1. Die Bf. (FN 1), welche aufgrund einer errichtenden Umwandlung der GV (FN 2) unter Zutritt der PG (FN 3) hervorgegangen ist, betreibt in X., einen Fernwärmeheizwerksbetrieb.*
- 2. An der Bf. (FN 1) sind Herr K1, geboren am Datum, als alleiniger substanzbeteiligter Kommanditist und die PG (FN 3) als Komplementärin und Arbeitsgesellschafterin ohne Substanzbeteiligung beteiligt.*
- 3. Zweck dieses Zusammenschlussvertrages ist die Übertragung des gesamten Betriebes der Bf. (FN 1) auf eine im abgabenrechtlichen Sinne neu entstehende Kommanditgesellschaft unter Zutritt der K2 (FN 4) mit einer Bareinlage in Entsprechung und unter Anwendung der Begünstigungen des Umgründungssteuergesetzes – insbesondere dessen Artikel IV – zum Zusammenschlussstichtag 31.12.2010, auf der Grundlage der Zusammenschlussbilanz zum 31. Dezember 2010 der Bf. (FN 1).*

Zur näheren Regelung der daraus erfließenden Rechte und Pflichten schließen die Vertragsparteien nachfolgende

Vereinbarung

I.

1. Die K2 (FN 4) tritt zum Zusammenschlussstichtag 31.12.2010 (einunddreißigsten Dezember zweitausendzehn) der Bf. (FN 1) mit einer Bareinlage in Höhe von Eur 24.000,-- bei. Ertragsteuerlich überträgt die Bf. (FN 1) ihren bestehenden Betrieb unter Fortführung der steuerlichen Buchwerte mit den in der angeschlossenen Zusammenschlussbilanz zum 31.12.2010 enthaltenen Aktiva und Passiva ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten auf die substanzbeteiligungsmäßig veränderte Bf. (FN 1). Das in der Zusammenschlussbilanz zum 31.12.2010 ausgewiesene Zusammenschlusskapital beträgt Eur 36.000,-- (Euro sechsunddreißigtausend).
2. Die von der K2 (FN 4) der Bf. (FN 1) zu widmende Bareinlage in Höhe von Eur 24.000,-- (Euro vierundzwanzigtausend) wurde vor Unterfertigung dieses Vertrages einbezahlt und wirkt auf den Zusammenschlussstichtag.
3. Zusätzlich zur zusammenschlussbedingt gewidmeten Bareinlage leistet am heutigen Tage die K2 (FN 4) eine weitere Zahlung von Eur 550.000,-- (Euro fünfhundertfünfzigtausend), die auf dem variablen Kapitalkonto zu erfassen ist und für zukünftige Investitionen beim Ausbau des Fernwärmehitzwerkes bzw Fernwärmennetzes dienen soll.
4. Der Zusammenschluss erfolgt in Form eines Buchwert(Kapitalkonten)-zusammenschlusses auf Basis fixer Kapitalkonten unter Anwendung eines Reservenvorbehalts. Alle variablen Kapitalkonten bleiben für diesen Zusammenschlussvorgang unberücksichtigt. Der Buchwert des fixen Kapitalkontos von Herrn K1, geboren am Datum, an der Bf. (FN 1) beträgt laut Zusammenschlussbilanz zum 31.12.2010 Eur 36.000,-- und verkörpert eine Beteiligung an der Bf. (FN 1) im Ausmaß von 60%. Festgehalten wird, dass durch diesen Zusammenschluss an der Bf. (FN 1) ab 1. Jänner 2011 Herr K1, geboren, am Datum, als Kommanditist mit 60% und die K2 (FN 4) als Kommanditistin mit 40% beteiligt sind. Komplementärin ohne Vermögensbeteiligung ist die PG (FN 3).

II.

.....

2. Zur Vermeidung der endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung gemäß § 24 Abs 2 UmgrStG ist auf Grund der gewählten Methode die K2 (FN 4) an den stillen Reserven und am Firmenwert der Bf. (FN 1) bis zum Ablauf des Zusammenschlussstichtages nicht beteiligt. Herr K1 behält sich somit sämtliche bis zum Ablauf des Zusammenschlussstichtages angefallenen stillen Reserven und einen allfälligen Firmenwert, welcher mit einem Wert in Höhe von Eur 1.164.000,-- (Euro eine Million einhundertvierundsechzigtausend) festgelegt wird, zurück.

.....“

Mit Bescheid vom 14. Dezember 2011 wurde der Beschwerdeführerin vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel die Gesellschaftsteuer ausgehend von einer Gegenleistung in der Höhe von € 574.000,-- mit € 5.740,-- vorgeschrieben. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Bareinlage kein begünstigtes Vermögen im Sinne des Art. IV UmgrStG darstellt. Daher konnte für die Bareinlage die Befreiung nach § 26 Abs. 3 UmgrStG nicht gewährt werden.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) wurde vorgebracht (ohne Hervorhebungen):

„Entsprechend dem Gesellschaftsteuerbescheid wurde vorstehende Gesellschaftsteuer unter Anwendung von § 2 Z 1 KVG festgesetzt. Gemäß § 2 Z 1 KVG unterliegt der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber. Entsprechend Punkt I. 2. hat die K2 gemäß Zusammenschlussvertrag vom 29.9.2011 durch Bareinlage Gesellschaftsrechte an der Bf. mit € 24.000,-- erworben. Damit ergibt sich aus dieser Einlage eine Gesellschaftsteuer von lediglich € 240,--.“

Die gemäß Punkt I. 3. des Zusammenschlussvertrages vom 29.9.2011 geleistete Zahlung von € 550.000,-- ist vertragsgemäß auf einem variablen Kapitalkonto zu erfassen und hängt mit keinem Erwerb von Gesellschaftsrechten zusammen. Diese auf dem variablen Kapitalkonto gebuchte Zahlung ist verzinslich und jederzeit abhebbar.

Es wird daher beantragt, den angefochtenen Gesellschaftsteuerbescheid aufzuheben und einen neuen Gesellschaftsteuerbescheid über € 240,-- auszufertigen.“

Das vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel an die Beschwerdeführerin zu Handen deren Vertretung gerichtete Ersuchen um Ergänzung vom 30. Jänner 2012 enthält unter Ergänzungspunkten:

„Laut Ihrer Berufung vom 19.1.2012 hängt die geleistete Zahlung lt. Pkt. I.3 des obigen Zusammenschlussvertrages mit keinem Erwerb von Gesellschaftsrechten zusammen, sondern wurde auf ein variables Kapitalkonto gebucht, welches verzinst und jederzeit abhebbar ist.

Sie werden nun ersucht folgende Fragen zu beantworten:

- 1) Wurden Rückzahlungsvereinbarungen getroffen ?
- 2) Wurde eine Verzinsung vereinbart ?
- 3) Gibt es diesbezüglich eine Urkunde bzw. eine schriftliche Vereinbarung ?
- 4) Um Übersendung des Kontoblates aus der Buchhaltung über die Entwicklung des variablen Kapitalkontos der K2 wird ersucht.“

Dazu wurde am 29. Februar 2012 dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel folgendes mitgeteilt:

Zu 1):

Es wurden Rückzahlungsvereinbarungen getroffen. Den entsprechenden Gesellschafterbeschluss vom 6.10.2011 legen wir in Kopie bei. Zudem ist anzumerken, dass die Gesellschaft gemäß § 3 des Gesellschaftsvertrages von jedem Gesellschafter unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten zum Ende eines Geschäftsjahres gekündigt werden kann und damit der Gesamtbetrag rückzuzahlen ist.

Zu 2):

§ 4 des Gesellschaftsvertrages verpflichtet zu einer bankmäßigen Verzinsung des Betrages. Zu beachten ist, dass der Betrag am 29.9.2011 vertragsgemäß zur Einzahlung gebracht wurde und die erste bankmäßige Verzinsung mit dem Stichtag der nächsten Bilanz, das ist der 30.6.2012, vorgenommen werden wird.

Zu 3):

Wie bereits ausgeführt, wurden die Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag bzw in der zu 1) beigelegten Urkunde getroffen.

Zu 4):

Aus beiliegendem Kontoblatt ist ersichtlich, dass die vereinbarte Zahlung über 550.000,-- am 29.9.2011 geleistet wurde.“

Der Kopie des beigelegten Kontoblates ist zu entnehmen, dass die vereinbarte Zahlung in der Höhe von € 550.000,-- am 29. September 2011 geleistet wurde. Dieses Kontoblatt enthält sonst keine weiteren Buchungen. Mit dem als Kopie beigelegten Gesellschafterbeschluss vom 6. Oktober 2011 wurde von sämtlichen Gesellschaftern der Beschwerdeführerin nachstehender Beschluss einstimmig gefasst:

„Die auf den Privatkonten geführten Beträge der Gesellschafter (bei der K2 ein Betrag von € 550.000,-- sowie bei Herrn K1 ein Betrag von € 825.000,--) können von diesen ab 1. Juli 2012 in jährlichen Beträgen von € 100.000,-- (Euro einhunderttausend) behoben werden.“

Vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel wurde diese Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung mit Vorlagebericht vom 20. April 2012 dem Unabhängigen Finanzsenat mit dem Antrag, die Berufung als unbegründet abzuweisen vorgelegt. Dieser Antrag wurde wie folgt begründet:

„Mit Zusammenschlussvertrag vom 29.9.2011 erwirbt die K2 durch Leistung einer Bareinlage Gesellschaftsrechte an der Bf.. einer Kapitalgesellschaft iSd KVG. Zusätzlich zu dieser Bareinlage verpflichtet sich die K2 im Zusammenschlussvertrag zur Leistung einer weiteren Bareinlage, die auf dem variablen Kapitalkonto zu erfassen ist.

Nach § 2 Z 1 KVG unterliegt der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber. Die Steuer wird beim Erwerb von Gesellschaftsrechten, wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, von der Gegenleistung berechnet. Zur Gegenleistung gehört alles, was für den Erwerb des Gesellschaftsrechtes tatsächlich aufgewendet werden muss. Die im Zusammenschlussvertrag vereinbarte zusätzliche Bareinlage der K2 steht unzweifelhaft

in einem engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb der Gesellschaftsrechte durch die K2. Demnach ist auch diese Leistung in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.“

An die Beschwerdeführerin zu Handen deren Vertreter erging vom Bundesfinanzgericht folgender Vorhalt vom 9. November 2016:

„Die Bf. (Beschwerdeführerin, Bf.) hat gegen den oa. Bescheid eine Berufung eingebracht, die vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (FAGVG) dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt worden ist.

Da diese Berufung am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und es ist diese Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Aus dem gegenständlichen Zusammenschlussvertrag ist - entgegen der Behauptung in der Beschwerde - eindeutig zu schließen, dass die Zahlung der K2 in Höhe von € 550.000,00 für zukünftige Investitionen der Bf. durch deren Einstieg als Kommanditistin in die Bf. begründet ist, somit ein unmittelbarer kausaler Zusammenhang zwischen dieser Zahlung und dem Erwerb der Gesellschaftsrechte gegeben ist.

Die Bf. war erst zuvor mit Umwandlungsvertrag vom 23. Dezember 2010 durch Übertragung des gesamten Vermögens der GV, einem Fernwärmeheizbetrieb, mit einem Umwandlungskapital von € 20.653.828,58 gegründet worden.

An gesamten Vermögen und an den Gewinnen war in Folge der Umwandlung der bis zum Zusammenschluss alleinige Kommanditist beteiligt.

Mit dem gegenständlichen Zusammenschlussvertrag ist nunmehr die K2 zu 40% Kommanditistin an dieser Kommanditgesellschaft, sodass nicht davon ausgegangen werden kann, der K2 wäre alleine auf Grund der Zahlung von € 36.000,00 der 40%ige Kommanditanteil zugekommen und die Zahlung von € 550.000,00 auf das variable Kapitalkonto wäre unabhängig vom Erwerb des Gesellschaftsrechtes zu erbringen gewesen.

Dagegen spricht schon alleine der vertragliche Zusammenhang.

Im Gesellschaftsvertrag vom 23. Dezember 2010 (angezeigt beim FAGVG mit Selbstberechnung ErfNr. y/y) ist auszugsweise Folgendes ausgeführt:

“.....

§ 4 - Gesellschafter und Beteiligungen

.....
Die Kommanditeinlage (Hafteinlage) des Kommanditisten ist durch die Übertragung des Vermögens der auf die Bf. umgewandelten GV zur Gänze aufgebracht.

Am Vermögen, Gewinn und Verlust der Gesellschaft ist nur der Kommanditist beteiligt. Das Kapitalkonto des Kommanditisten ist fest und entspricht der Höhe der Kommanditeinlage (Hafteinlage) laut Absatz eins.

Für jeden Gesellschafter wird ein Privatkonto geführt, auf dem verfügbare Gewinnanteile, allfällige Geschäftsführungsvergütungen und Aufwandsersätze, Einlagen und Entnahmen verbucht werden. Der jeweilige Saldo auf dem Privatkonto wird nicht verzinst. Allfällige Verlustanteile werden auf Verlustevidenzkonten gebucht. Eine Verpflichtung aus dem Gesellschaftsverhältnis zur Abdeckung eines Saldos auf dem Verlustevidenzkonto durch Einlagen besteht nicht. Spätere Gewinnanteile sind jedoch zur Abdeckung von Verlusten zu verwenden, soweit sie nicht benötigt werden, um die auf die Beteiligung entfallenden persönlichen Steuern eines Gesellschafters zu entrichten. Der jeweilige Kontostand auf den Privatkonten weist eine Forderung bzw. Verbindlichkeit des betreffenden Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft aus.

.....

§ 8 - Gewinn- und Verlustanteile/Entnahmen

Der Gewinn wird auf dem Privatkonto des Kommanditisten als Guthaben verbucht (vgl. § 4 Absatz sieben). Die Entnahme des Gewinns oder von Gewinnanteilen bedarf eines vorangehenden Gesellschafterbeschlusses.

Der Kommanditist nimmt am Verlust der Gesellschaft gemäß § 4 Absatz fünf teil. Sein Gewinnanteil wird vorerst zur Abdeckung eines allfälligen Verlustvortrages aus ihren Verlustevidenzkonten verwendet (vgl. § 4 Absatz sieben). Ein darüber hinaus gehender Betrag wird seinem Privatkonto gutgeschrieben. Ein Verlustanteil wird auf den Verlustevidenzkonten verbucht.

Eine Verpflichtung zur Abdeckung von Verlustanteilen durch Bareinzahlung aus dem Gesellschaftsverhältnis besteht nicht.

....."

Die Bf. wird daher ersucht innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens

- eine Kopie des vollständigen Gesellschaftsvertrages vom 29.09.2011,*
- die Kontenauszüge sämtlicher Kapital- und Verrechnungskonten der Gesellschafter von der Gesellschaftsgründung mit Umwandlungsvertrag vom 23. Dezember 2010 bis zum Abschluss des Geschäftsjahres 2011/2012 einschließlich Verlustevidenzkonten*
- samt Darstellung deren detaillierter bilanziellen Erfassung mit Jahresabschluss 2011/2012*
- und eine Kopie der Einzahlungsbelege zu den Zahlungen der K2 lt.*

Zusammenschlussvertrag vom 29. September 2011 (€ 24.000,00 und € 550.000,00)

vorzulegen.“

Zu diesem Vorhalt wurde am 12. Dezember 2016 folgende Stellungnahme abgegeben (ohne Hervorhebungen):

„Ihren Vorhalt vom 9.11.2016 haben wir erhalten – wobei wir darauf hinweisen müssen, dass wir nicht Zustellungsbevollmächtigter sind – und dürfen namens unserer Klientin in offener Frist dazu Stellung nehmen:

1. Vorweg ist darauf hinzuweisen und zu beachten, dass entsprechend dem Zusammenschlussvertrag vom 29.9.2011 in Punkt I. Abs 4. der Zusammenschluss in Form eines Kapitalkontenzusammenschlusses auf Basis fixer Kapitalkonten unter Anwendung eines Reservenvorbehalts abgeschlossen wurde. Der Vertrag regelt weiter, dass alle variablen Kapitalkonten für diesen Zusammenschluss unberücksichtigt bleiben.

Das bedeutet, dass sich die Beteiligungen (Gesellschafterrechte) sehr wohl ausschließlich an den fixen Kapitalkonten orientieren und die variablen Kapitalkonten auf das Beteiligungsverhältnis (Erwerb von Gesellschafterrechten) keinerlei Einfluss und Zusammenhang haben und hatten (siehe dazu auch Gesellschaftsvertrag vom 29.9.2011, § 4).

2. Dies wird noch dadurch erhärtet, dass das Zusammenschlusskapital nur mit dem fixen Kapitalkonto in die Zusammenschlussbilanz aufgenommen wurde und das variable Kapital den Zusammenschluss und damit das Beteiligungsverhältnis (Erwerb von Gesellschafterrechten) nicht tangiert hat. Dadurch, dass sich Herr K1 sämtliche stillen Reserven am Zusammenschlussstichtag vorbehalten hat (Reservenvorbehaltszusammenschluss), ist es rechtlich und wirtschaftlich nur zu verständlich, dass die eintretende K2 sich für das Beteiligungsverhältnis (Erwerb von Gesellschafterrechten) nur am fixen Kapitalkonto orientiert hat und mit einer fixen Einlage von € 24.000,- mit 40 % beteiligt wurde. Eine Beteiligung an den stillen Reserven und einem allfälligen Firmenwert hat sich Herr K1 vorbehalten und ist daran die K2 nicht beteiligt (siehe dazu Punkt II. Abs 2. des Zusammenschlussvertrages). Eine Beteiligung besteht somit nur am Buchwert zum Zusammenschlussstichtag, der durch die fixen Kapitalkonten repräsentiert wird.

3. Ein unmittelbarer kausaler Zusammenhang zwischen der Zahlung in das variable Kapitalkonto und dem Erwerb der Gesellschafterrechte besteht somit nicht. Es kann aufgrund der vorstehenden Ausführungen zu den vertraglichen Bestimmungen auch nicht davon ausgegangen werden, dass die Zahlung auf das variable Kapitalkonto vom Erwerb des Gesellschafterrechtes abhängig war. Vielmehr ist davon auszugehen, dass es sich dabei um eine von den Beteiligungsverhältnissen völlig unabhängige Zahlung gehandelt hat, die letztlich nicht benötigt wurde (siehe dazu nächster Absatz) und die vorsichtigerweise für künftige Investitionen dienen sollte, aber nicht musste (siehe Punkt II. Abs 3. des Zusammenschlussvertrages).

4. Ergänzend dazu ist auszuführen, dass mit der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 29. Februar 2012 der Gesellschafterbeschluss vom 6.10.2011 vorgelegt wurde, mit dem u.a. eine Rückzahlungsvereinbarung bezüglich der variablen Kapitalkonten getroffen wurde. Es darf darauf hingewiesen werden, dass das variable Kapitalkonto der K2 derzeit nur mehr mit € 50.000,- aushaftet und somit seit 2012 bereits € 500.000,- rückbezahlt wurden.

5. Im Vorhalt werden Textpassagen aus dem Gesellschaftsvertrag vom 23.12.2010 (§ 4 und § 8) zitiert. Diese Textpassagen sind jedoch überholt. Der Gesellschaftsvertrag wurde

durch den Zusammenschluss mit der K2 wesentlich geändert und neu gefasst (siehe die angeforderte beiliegende Fassung vom 29.9.2011). In diesem Zusammenhang darf auch nochmals auf den vorgelegten Gesellschafterbeschluss vom 6.10.2011 hingewiesen werden.

6. In offener Frist werden daher angeforderte Unterlagen in Kopie vorgelegt:

- Vollständiger (abgeänderter und neu gefasster) Gesellschaftsvertrag vom 29.9.2011
- Fixe Kapitalkonten, Verlust- und Gewinnverrechnungskonten, variable Kapitalkonten der Gesellschafter von 23.12.2010 bis zum Abschluss des Geschäftsjahres 2011/2012
- Jahresabschluss zum 30.6.2012 samt Aufgliederungen
- Einzahlungsbelege zu den Zahlungen über € 24.000,- und € 550.000,-

Für weitere Fragen stehen wir gerne zur Verfügung und verbleiben"

Die im Punkt 6. dieser Stellungnahme aufgezählten Unterlagen wurden in Kopie beigelegt. Der Gesellschaftsvertrag der Beschwerdeführerin vom 29. September 2011 lautet auszugsweise:

"....

§ 4 - Gesellschafter und Beteiligungen

Die Kommanditeinlage (Hafteinlage) des Herrn K1, geb. Datum, wurde durch die Übertragung des Vermögens der auf die Bf. umgewandelten GV bereits zur Gänze aufgebracht.

Die Kommanditeinlage (Hafteinlage) der K2, FN 4, wurde durch eine Bareinlage von € 24.000,-- (Euro vierundzwanzigtausend) eingebbracht.

Am Vermögen, Gewinn und Verlust der Gesellschaft sind nur die Kommanditisten beteiligt.

Die Kommanditisten verzichten auf eine Kündigung der Gesellschaft vor dem 01.01.2013 (ersten Jänner zweitausenddreizehn).

Die Kapitalkonten der Kommanditisten sind fest und entsprechen der Höhe der Kommanditeinlagen (Hafteinlagen) laut Absatz eins.

Für jeden Gesellschafter wird ein Privatkonto geführt, auf dem bis zum Ausscheiden der K2 nicht entnehmbare Beträge geführt werden. Dies wäre bei der K2 ein Betrag von € 550.000,-- (Euro fünfhundertfünfzigtausend) (zusätzliche Einzahlung über das fixe Kapitalkonto) und bei Herrn K1 ein Betrag von € 825.000,-- (Euro achthundertfünfundzwanzigtausend). Diese Beträge werden einer bankmäßigen Verzinsung zugeführt.

Auf einem weiteren Privatkonto werden - entsprechend dem Vertrag - verfügbare Gewinnanteile, allfällige Geschäftsführungsvergütungen und Aufwandsersätze, Einlagen und Entnahmen verbucht. Diese Beträge werden ebenfalls einer bankmäßigen Verzinsung

zugeführt. Allfällige Verlustanteile werden auf Verlustevidenzkonten gebucht. Eine Verpflichtung aus dem Gesellschaftsverhältnis zur Abdeckung eines Saldos auf dem Verlustevidenzkonto durch Einlagen besteht nicht. Spätere Gewinnanteile sind jedoch zur Abdeckung von Verlusten zu verwenden, soweit sie nicht benötigt werden, um die auf die Beteiligung entfallenden persönlichen Steuern eines Gesellschafters zu entrichten. Der jeweilige Kontostand auf den Privatkonten weist eine Forderung bzw. Verbindlichkeit des betreffenden Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft aus.

.....

§ 8 - Gewinn- und Verlustanteile/Entnahmen

Der Gewinn wird auf dem Privatkonto der Kommanditisten als Guthaben verbucht (vgl. § 4 Absatz zehn). Die Entnahme des Gewinns oder von Gewinnanteilen bedarf eines vorangehenden Gesellschafterbeschlusses.

Die Kommanditisten nehmen am Verlust der Gesellschaft gemäß § 4 Absatz sechs teil. Ihr Gewinnanteil wird vorerst zur Abdeckung eines allfälligen Verlustvortrages aus ihren Verlustevidenzkonten verwendet (vgl. § 4 Absatz zehn). Ein darüber hinausgehender Betrag wird ihren Privatkonten gutgeschrieben. Ein Verlustanteil wird auf den Verlustevidenzkonten verbucht.

Eine Verpflichtung zur Abdeckung von Verlustanteilen durch Bareinzahlung aus dem Gesellschaftsverhältnis besteht nicht.

Bekanntmachungen und Erklärungen der Gesellschaft bzw. von Gesellschaftern an Gesellschafter sind an die der Gesellschaft jeweils zuletzt bekannt gegebenen Adressen vorzunehmen.

.....“

Das fixe Kapitalkonto der K2 enthält die Einzahlung des Stammkapitals in der Höhe von € 24.000,-- per 29. September 2011. Auf dem Konto Verlustanteil K2 scheint der Verlustanteil des Geschäftsjahres 2011/2012 in der Höhe von € 27.493,64 auf. Der Gewinnanteil des Geschäftsjahres 2010/2011 wurde für die K2 auf dem Konto „Kto1“ verbucht und im Folgejahr auf dem Konto „Kto2“ weitergeführt. Auf dem „Kto3“ wurde am 29.09.2011 die Einlage der K2 in der Höhe von € 550.000,-- verbucht. Auf dem Konto „Kto4“ scheinen auf der Habenseite die Beträge € 10.679,79 mit dem Buchungstext „BT1“ und € 12.341,00 mit dem Buchungstext „BT2“ auf. Auch für den weiteren Kommanditisten wurden entsprechende Konten angelegt.

Erwägungen

Folgender Sachverhalt steht fest:

Die Beschwerdeführerin wurde mit Umwandlungsvertrag vom 23. Dezember 2010 durch Übertragung des gesamten Vermögens der GV, einem Fernwärmeheizbetrieb, gegründet. Mit dem Zusammenschlussvertrag vom 29. September 2011 tritt die K2 der Beschwerdeführerin mit einer Bareinlage in der Höhe von € 24.000,-- bei. Der

Zusammenschluss wurde in Form eines Kapitalkontenzusammenschlusses auf Basis fixer Kapitalkonten unter Anwendung eines Reservenvorbehalts abgeschlossen. Eine Beteiligung an den stillen Reserven und einem allfälligen Firmenwert hat sich Herr K1 vorbehalten und ist daran die K2 nicht beteiligt. Gesellschafter der Beschwerdeführerin sind die PG als persönlich haftende Gesellschafterin und die Kommanditisten Herr K1 mit einer Kommanditeinlage in der Höhe von € 36.000,-- und die K2 mit einer Kommanditeinlage in der Höhe von € 24.000,--. Für diese Kommanditeinlagen wurden fixe Kapitalkonten eingerichtet.

In dem Zusammenschlussvertrag vom 29. September 2011 wird festgehalten, dass die K2 zusätzlich zur Bareinlage eine weitere auf einem variablen Kapitalkonto zu erfassende Zahlung in der Höhe von € 550.000,-- leistet, welche für zukünftige Investitionen beim Ausbau des Fernwärmevernetzes dienen soll. Laut Gesellschaftsvertrag vom 29. September 2011 wird dieser Betrag einer bankmäßigen Verzinsung zugeführt. Verbucht wurde dieser Betrag, wie im Zusammenschlussvertrag festgehalten, auf einem variablen Kapitalkonto und die Zinsen davon werden auf einem eigenen Verrechnungskonto verbucht. Laut Gesellschafterbeschluss vom 6. Oktober 2011 kann dieser Betrag ab dem 1. Juli 2012 behoben werden („in jährlichen Beträgen von € 100.000,--“).

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem vom Finanzamt vorgelegten Akt und den von der Beschwerdeführerin im Verfahren vorgelegten Unterlagen.

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

Nach § 5 Abs. 1 Z. 3 KVG gelten Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft gewähren, als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften. Nach Abs. 2 leg. cit. gelten als Gesellschafter die Personen, denen die im Abs. 1 bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z. 1 lit. a KVG wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1), wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, vom Wert der Gegenleistung berechnet. Zur Gegenleistung gehören auch die von den Gesellschaftern übernommenen Kosten der Gesellschaftsgründung oder Kapitalerhöhung, dagegen nicht die Gesellschaftsteuer, die für den Erwerb der Gesellschaft zu entrichten ist. Ist keine Gegenleistung zu bewirken, wird die Steuer nach lit. b vom Wert der Gesellschaftsrechte berechnet.

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 KVG). Pflichtleistungen sind solche, die auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden. 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. Dem Erwerb von Gesellschaftsrechten im Sinne des § 2 Z. 1 KVG liegen Pflichtleistungen zugrunde.

Unter § 2 Z. 1 KVG fallen sowohl die Gründung der Kapitalgesellschaft als auch die Kapitalerhöhung, da durch diese Vorgänge erstmalig Gesellschaftsrechte erworben werden. Besteuer werden im Wesentlichen Leistungen des Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft. Dazu gehören auch jene Leistungen, die erbracht werden, damit jemand erstmalig an einer Kapitalgesellschaft Gesellschafterstellung erlangt. Das wird als Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den ersten Erwerber bezeichnet. Die für den Erwerb erforderlichen Gegenleistungen dienen als Maßstab für die Berechnung der Steuer.

Liest man § 2 Z. 1 KVG und § 7 Abs. 1 Z. 1 lit. a KVG im Kontext, so erbringt der Gesellschafter eine Gegenleistung dafür, dass er Gesellschaftsrechte erwirbt, die Gegenleistung zielt auf eine Änderung der bestehenden Güterordnung hin, das Gut des Gesellschafters wird zum Gut der Kapitalgesellschaft. Eine Gegenleistung erbringen bedeutet, dass sich der Gesellschafter verpflichtet, Geld oder Sachgüter der Kapitalgesellschaft zu übergeben. Zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft findet ein Leistungsaustausch statt, Wert und Gegenwert werden ausgetauscht. Die Kapitalgesellschaft verspricht Gewinnbeteiligung, dafür verspricht der Gesellschafter eine bestimmte Leistung. Der im § 7 Abs. 1 Z. 1 lit. a KVG als Bemessungsgrundlage angeführte „Wert der Gegenleistung“ repräsentiert beim Erwerb der Gesellschaftsrechte das „Tauschgut“. Das ist das hingebene zur Verfügung gestellte Kapital (vgl. UFS 1.10.2003, RV/1114-W/02).

Der vertragliche Zusammenhang der Zahlung der Bareinlage in der Höhe von € 24.000,-- und die weitere Zahlung in der Höhe von € 550.000,-- auf ein variables Kapitalkonto ist ein Indiz dafür, dass die Leistung der Zahlung in der Höhe von € 550.000,-- in engem Zusammenhang mit der Zahlung des Barbeitrages in der Höhe von € 24.000,-- vereinbart wurde. Es kann aber daraus allein nicht ohne weiteres geschlossen werden, dass die Zahlung des Betrages in der Höhe von € 550.000,-- ihre Grundlage in einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung hat.

Im gegenständlichen Fall hat die Beschwerdeführerin zu Recht eingewendet, dass sich die Beteiligungen ausschließlich an den fixen Kapitalkonten orientieren und die variablen Kapitalkonten auf das Beteiligungsverhältnis keinerlei Einfluss und Zusammenhang haben. Dieses wird dadurch erhärtet, dass das Zusammenschlusskapital nur mit dem fixen Kapitalkonto in die Zusammenschlussbilanz aufgenommen wurde und das variable Kapital den Zusammenschluss und damit das Beteiligungsverhältnis nicht tangiert hat. Auch wurde mit dem Gesellschafterbeschluss vom 6. Oktober 2011 eine Rückzahlungsvereinbarung bezüglich der variablen Kapitalkonten getroffen, womit bestätigt wird, dass das variable Kapitalkonto nicht mit dem Kommanditanteil fest verbunden ist. Außerdem wird für die Zahlung in der Höhe von € 550.000,-- keine Gewinnbeteiligung gewährt, sondern wird dieser Betrag einer bankmäßigen Verzinsung zugeführt.

Voraussetzung für eine Gegenleistung im Sinne des § 7 Abs. 1 Z. 1 lit. a KVG ist, dass der Zahlung Einlagencharakter zukommt und sie mit dem Kommanditanteil fest verbunden

ist. Dieses ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Der geleistete Betrag wurde auf ein variables Kapitalkonto verbucht, hat auf die Beteiligung keinen Einfluss und wird dafür auch keine Gewinnbeteiligung gewährt. Er hängt nicht mit dem Erwerb der Gesellschaftsrechte zusammen. Aus diesen Gründen ist die Gesellschaftsteuer, wie in der Beschwerde beantragt, mit € 240,-- festzusetzen.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da zur Frage, ob die Zahlung eines Betrages gleichzeitig mit der Leistung der Bareinlage der Gesellschaftsteuer unterliegt, wenn diese Zahlung mit dem Kommanditanteil nicht fest verbunden ist, keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vorliegt, war die Revision zuzulassen.

Wien, am 28. Mai 2018