



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 10

GZ. RV/0541-L/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 29. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 6. März 2006 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Gemäß § 8 KVG wird die Gesellschaftsteuer mit 1 % der Leistung in Höhe von 428.116,00 € festgesetzt mit 4,281,00 €.

Entscheidungsgründe

Am 6.12.2005 schlossen Herr W und die Fa. W GmbH (in der Folge: Berufungswerberin) einen Einbringungsvertrag, dessen maßgebende Punkte (auszugsweise) wie folgt lauten:

Erstens: An der seit 2005 im Firmenbuch des Landes – als Handelsgericht S eingetragenen W GmbH & Co KG sind folgende Personen beteiligt:

- a) Die Fa. W GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin und
- b) Herr W als Kommanditist mit einer Vermögenseinlage von 10.000,00 €.

Dieses Unternehmen besitzt zum Einbringungsstichtag 31.10.2005 und auch heute einen positiven Verkehrswert.

Gegenstand dieses Vertrages ist die Einbringung des genannten Kommanditanteiles des Herrn W in die persönlich haftende Gesellschafterin W GmbH.

Zweitens: Herr W bringt mit seinem vorgenannten Kommanditanteil an der W GmbH & Co KG mit allen Rechten und Pflichten auf Grundlage der Einbringungsbilanz zum 31.10.2005 mit dem Stichtag dieser Bilanz in die W GmbH ein und erklärt im Sinne des § 142 HGB seinen

Austritt aus der W GmbH & Co KG.

Die W GmbH erklärt die Vertragsannahme und übernimmt den eingebrachten Kommanditanteil. Die W GmbH & Co KG ist mit dieser Einbringung aufgelöst, eine Liquidation unterbleibt. Das gesamte Vermögen der W GmbH & Co KG wächst gemäß § 142 HGB der bisherigen komplementären W GmbH im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf der Grundlage der Bilanz zum 31.10.2005 an.

Die Einbringung zum Einbringungsstichtag 31.10.2005 erfolgt zu den Buchwerten und gemäß den Bestimmungen des Artikel III Umgründungssteuergesetz; die Abgabenbegünstigungen des genannten Gesetzes werden in Anspruch genommen.

Festgestellt wird weiters, dass die Fa. W GmbH & Co KG über keinerlei Liegenschaftsbesitz verfügt.

Viertens: Die Vertragsparteien stellen fest, dass Herr W Eigentümer der Liegenschaften

a) EZ 635 Grundbuch G und

b) EZ 326 Grundbuch G ist.

Die beiden genannten Liegenschaften des Herrn W stellen steuerrechtlich Sonderbetriebsvermögen des Herrn W dar.

Im Zuge der vertragsgegenständlichen Einbringung ist auch dieses Sonderbetriebsvermögen des Herrn W in die W GmbH einzubringen bzw. zu übertragen.

Fünftens: Festgestellt wird, dass die bei den betreffenden Liegenschaften angeführten Pfandrechte zur Sicherstellung für Verbindlichkeiten des Herrn W dienen.

Eine Schuldübernahme durch die Übernehmerin W GmbH hinsichtlich der diesen Pfandrechten zugrunde liegenden Verbindlichkeiten erfolgt nicht. Die W GmbH nimmt jedoch die dingliche Haftung der Liegenschaften ausdrücklich zur Kenntnis.

Die Vertragsparteien vereinbaren ausdrücklich und rechtsverbindlich, dass die an Herrn W auszuzahlenden Beträge für die in der Einbringungsbilanz vorgesorgt wurde (unbare Entnahmen gemäß nach folgendem Punkt "Neuntens") zunächst zur Abdeckung der ob den eingebrachten Liegenschaften eingetragenen Pfandrechte bzw. der diesen Pfandrechten zugrunde liegenden Verbindlichkeiten zu verwenden sind.

Neuntens: Der positive Verkehrswert des eingebrachten Mitunternehmeranteils zum Einbringungsstichtag und zum heutigen Tag ist aus den beiliegenden Bilanzen ersichtlich und wird von sämtlichen Vertragsparteien ausdrücklich bestätigt. Das einzubringende Vermögen wird durch eine unbare Entnahme gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 Umgründungssteuergesetz in Höhe von 1.725.000,00 € vermindert.

Das übertragene Vermögen hat somit per 31.10.2005 einen in der Einbringungsbilanz gemäß § 15 Umgründungssteuergesetz ausgewiesenen steuerlichen Buchwert in Höhe von 580.733,00 €.

Die Verrechnungsverbindlichkeit gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 Umgründungssteuergesetz in Höhe von 1.725.000,00 € ist von der übernehmenden Gesellschaft nur nach Maßgabe der Liquidität zu tilgen.

Mit Rücksicht darauf, dass die Eigentums- bzw. Beteiligungsverhältnisse am eingebrachten Vermögen mit den Beteiligungsverhältnissen an der übernehmenden Gesellschaft übereinstimmen, unterbleibt gemäß § 19 Abs. 2 Z 5 Umgründungssteuergesetz die Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft durch eine Kapitalerhöhung.

Über Ersuchen des Finanzamtes gab die Berufungswerberin nachstehende Stellungnahme ab:
Neben dem Kommanditanteil an der W GmbH & Co KG (Buchwert = gemeiner Wert) in Höhe von 605.733,00 € wurde die Liegenschaft mit einem gemeinen Wert in Höhe von 1.700.000,00 € eingebracht.

Auf der Passivseite sind Verbindlichkeiten an den Einbringenden in Höhe von 1.725.000,00 € ausgewiesen. Unseres Erachtens sind die Verbindlichkeiten im Verhältnis der Werte des eingebrachten Vermögens aufzuteilen. Auf die Liegenschaft fällt somit eine anteilige Verbindlichkeit an den Einbringenden in Höhe von 1.271.830,00 €.

Die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer errechnet sich daher mit 428.170,00 € (Anmerkung: Hier besteht offensichtlich eine rechnerische Unrichtigkeit, da der Wertanteil der Liegenschaft am eingebrachten Vermögen 73,72 % beträgt, was eine Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer in Höhe von 428.116,00 € ergibt).

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt die Gesellschaftssteuer (§ 7 Abs. 1 Z 2 KVG iVm § 2 Z 2 bis 4 KVG) vom Wert der Leistung mit 17.000,00 € fest.

Die Begründung lautet wie folgt: Da es sich bei den eingebrachten Liegenschaften nicht um Vermögen der GmbH & Co KG handelt, kann die Begünstigung gemäß § 6 Abs. 1 Z 3 KVG nicht gewährt werden. Die Bemessungsgrundlage bildet der Verkehrswert der eingebrachten Liegenschaften in Höhe von 1.700.000,00 €. Die beantragten Verbindlichkeiten konnten nicht anerkannt werden, da eine Schuldübernahme durch die W GmbH nicht erfolgt.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Das Finanzamt habe aus dem Einbringungsvertrag den Schluss gezogen, dass eine Schuldübernahme durch die W GmbH nicht erfolgt sei.

Auf Seite 4 des Vertrages findet sich folgende Formulierung: Festgestellt wird, dass die bei den betreffenden Liegenschaften angeführten Pfandrechte zur Sicherstellung für Verbindlichkeiten des Herrn W dienen. Eine Schuldübernahme durch die Übernehmerin W GmbH hinsichtlich der diesem Pfandrechte zugrunde liegenden Verbindlichkeiten erfolgt daher nicht. Die hier bezeichneten Verbindlichkeiten haben nichts mit der Verbindlichkeit gemäß § 16 Abs. 5 Umgründungssteuergesetz (unbare Entnahme in Höhe von 1.750.000,00 €) zu tun. Es

handelt sich dabei um Verbindlichkeiten bzw. Haftungen, die aus dem dem Einbringungsvertrag beigehefteten Grundbuchsauzug exakt nachvollziehbar sind. Diese Verbindlichkeiten wurden nicht auf die Gesellschaft übertragen.

Sehr wohl aber schuldet die Gesellschaft die unbare Entnahme in Höhe von 1.725.000,00 €. Diese scheint auch in der Einbringungsbilanz auf und wurde von der Gesellschaft übernommen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab.

Im Antrag gemäß § 276 BAO wird ergänzt:

Die Behörde vertrete die Ansicht, dass das eingebrachte Vermögen (Kommanditanteil, Liegenschaft im Sonderbetriebsvermögen) nicht um die Schuld an den Einbringenden zu kürzen sei.

Die Berufungswerberin vertrete dagegen die Meinung, dass eine Gesamtheit eingebracht wurde, bestehend aus einem Betrieb, welcher in der Betriebsliegenschaft im Sonderbetriebsvermögen eingemietet ist. Gleichzeitig wurde eine Verbindlichkeit an den Einbringenden eingebracht, welche von den eingebrachten Vermögenswerten abzuziehen sind. Werde ein Betrieb ohne Fremdkapital eingebracht, so bestehe die Bemessungsgrundlage aus der Summe der Aktiva (Teilwerte). Werde ein Betrieb mit Fremdkapital eingebracht, so sei die Bemessungsgrundlage die Saldogröße aus den eingebrachten Vermögenswerten und Verbindlichkeiten.

Die Höhe des Teilwertes des eingebrachten Vermögens sei im vorliegenden Fall der Teilwert aus der genannten Saldogröße.

In einer weiteren Eingabe brachte der Berufungswerber vor: Seitens der Finanzverwaltung werde die Ansicht vertreten, dass die Übertragung einer Liegenschaft im Sonderbetriebsvermögen kein Umgründungsfall im Sinne des Art. III UmgrStG sei. Die unbare Entnahme könne sich daher nicht auf Sonderbetriebsvermögen beziehen.

Dagegen vertrete die Berufungswerberin die Ansicht, dass im ertragsteuerlichen Sinn kein Unterschied bestehe, ob sich eine Liegenschaft im Vermögen der Gesellschafter im Sonderbetriebsvermögen befindet. Die eingebrachte Verbindlichkeit (§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG) beziehe sich daher sehr wohl auf den KG-Anteil als auch auf Liegenschaften im Sonderbetriebsvermögen.

In der Berufungsvorentscheidung werde besonders darauf hingewiesen, dass im Einbringungsvertrag festgehalten sei, die Verbindlichkeiten gem. § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG seien von der übernehmenden Gesellschaft nur nach Maßgabe der Liquidität zu tilgen. Dazu vertrete die Berufungswerberin die Ansicht, dass Zahlungen grundsätzlich nur bei vorhandener Liquidität erfolgen, dieser Vertragsbestandteil sei somit inhaltsleer. Faktum sei, dass von der

Verbindlichkeit nach § 16 UmgrStG in den Jahren 2006 und 2007 rund 1,3 Mio. € durch Aufnahme von Bankkrediten getilgt wurden.

Anlässlich einer Besprechung des Sachverhaltes hat der Vertreter des Berufungswerbers den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG (Artikel III) liegt eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3) tatsächlich übertragen wird.

Nach Abs. 2 Z 2 zählen zum Vermögen 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 für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt.

Der Einbringungsgegenstand bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen umfasst neben dem fixen und variablen Kapital und den Gesellschafterverrechnungskonten auch bestehendes Sonderbetriebsvermögen. Mit der Einbringung von Sonderbetriebsvermögen geht dieses entweder in das Sonderbetriebsvermögen der übernehmenden Körperschaft über, wenn die Mitunternehmerschaft und die Widmung bzw. Nutzungsüberlassung an sie auch nach der Einbringung weiter besteht bzw. wie im gegenständlichen Fall geht es in das Vermögen der Körperschaft selbst über (vgl. Punkt Sechstens des Vertrages). Da auch im ertragsteuerlichen Bereich kein Unterschied besteht, ob Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen eingebracht wurde, besteht auch kein Anlass, diese Regelung nicht für die Gesellschaftsteuer anzuwenden. Die unbare Entnahme bezieht sich daher nicht allein auf die Einbringung des Geschäftsanteiles, sodass die anteilige Verbindlichkeit abzuziehen ist.

Linz, am 29. März 2011