



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 21

GZ. RV/3176-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Gerold Müller WTH GmbH, 1030 Wien, Invalidenstraße 1/5, vom 20. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 3. September 2007, ErfNr. betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die H GmbH war Komplementär und die X Ges.m.b.H. war Kommanditist der H GmbH & CoKG. Mit Einbringungsvertrag vom 20.10.2004 brachten die beiden Gesellschafter ihre Miteigentumsanteile an der H GmbH & CoKG, auf Grundlage der Einbringungsbilanz zum 1.6.2004 in die H GmbH unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigung des Artikel III des Umgründungssteuergesetzes ein.

Die Eintragung im Firmenbuch erfolgte am 29.10.2004.

Der Vertrag war dem Finanzamt am 21.10.2004 unter Beilage der Einbringungsbilanz angezeigt worden.

Das Finanzamt führte in der Folge bei der H GmbH eine Außenprüfung durch und stellte anlässlich dieser fest: „...*Mit Einbringungsvertrag vom 20.10.2004 wurden, rückwirkend mit Stichtag 01.06.2006, die Miteigentumsanteile der H GmbH und der X GmbH, an der seit*

01.11.1983 bestehenden H GmbH & Co KG, gemäß Artikel III UmgrStG in die H GmbH eingebracht.

Die H GmbH war mit ihrer Arbeitskraft Komplementär an der KG, die X GmbH Kommanditist. Alleingesellschafter an der H GmbH ist die X GmbH.

Gemäß § 19 UmgrStG unterbleibt eine Kapitalerhöhung.

Vom eingebrachten Vermögen wurden € 10.500.000 einer nicht gebundenen Kapitalrücklage zugeführt, € 11.834.083,77 wurden der GmbH als "Verbindlichkeiten X. " zur Verfügung gestellt. Alleingesellschafter der H GmbH ist die X GmbH. Die Verrechnungsverbindlichkeit „X. " stand der Gesellschaft vom 20.10.2004 bis zum Austritt der X GmbH – im Firmenbuch eingetragen mit 1.3.2007 - zur Verfügung. Vom 20.10.2004 bis zum 31.5.2005 verzichtete die X GmbH auf die ihr nach dem HGB zustehenden Zinsen. Der Verzicht auf Zinsen vom 20.10.2004 bis zum 31.5.2005 ist als freiwillige Gesellschafterleistung gemäß § 2 Z. 4b des KVG 1987 zu werten. Zur Berechnung des Wertes dieser freiwilligen Gesellschafterleistung wurde eine Zinsstaffel mit dem Zinssatz von 5,5% gemäß § 15 (1) BewG 1955 gerechnet. Der Monat wurde mit 30 Tagen und das Jahr mit 360 Tagen angesetzt."

Insgesamt errechnete das Finanzamt den Wert der daraus sich ergebenden Gesellschafterleistung mit € 328.797,-.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien erließ am 3. September 2007 den Gesellschaftsteuerbescheid mit dem es die Gesellschaftsteuer gemäß § 2 Z.2 bis 4 KVG ausgehend von der Bemessungsgrundlage in Höhe von € 328.797,- in Höhe von € 3.287,97 festsetzte.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung bestreitet die Gesellschaftsteuerpflicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Weiters unterliegen nach § 2 Z. 2 KVG Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele weitere Einzahlungen, Nachschüsse) der Gesellschaftsteuer.

Nach § 2 Z 4 KVG unterliegen außerdem folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:

- a) Zuschüsse,
- b) Verzicht auf Forderungen,
- c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,
- d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung.

An Sachverhalt liegt dem vorliegenden Berufungsfall zugrunde, dass zum Zeitpunkt der Errichtung des Einbringungsvertrages bis zum 1. März 2007 eine Verrechnungsverbindlichkeit der Alleingesellschafterin - die in der Einbringungsbilanz als Verbindlichkeit gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG ausgewiesen wurde - in Höhe von € 11,834.083,77 zur Verfügung stand, die im Zeitraum vom 20.10.2004 bis zum 31.5.2005 unverzinst blieb.

Sache des gegenständlichen Berufungsverfahrens ist nicht der Einbringungsvorgang selbst, dieser wurde vom Finanzamt als steuerfrei beurteilt, sondern ob in der Nichtverzinsung der Verbindlichkeit ein gesellschaftssteuerpflichtiger Vorgang im Sinn des § 2 KVG liegt. In die Einbringungsbilanz wurde die Verbindlichkeit gemäß §16 Abs. 5 UmgrStG gegenüber der Alleingesellschafterin in Höhe von € 11,834.083,77 eingestellt.

§ 16 Abs. 5 UmgrStG in der hier maßgeblichen Fassung BGBI. I Nr. 71/2003 bestimmt Folgendes:

"Abweichend von § 14 Abs. 2 kann bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen das nach § 14 Abs. 1 anzusetzende Vermögen, sofern die Voraussetzungen des § 12 gewahrt bleiben, in folgender Weise verändert werden:

1. Entnahmen und Einlagen, die in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden, können an Stelle der Erfassung als Verrechnungsforderung oder -verbindlichkeit gegenüber der übernehmenden Körperschaft zurückbezogen werden. Diese Vorgänge gelten als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Passivpost für Entnahmen oder einer Aktivpost für Einlagen berücksichtigt werden.

2. Die in Z 1 genannte Passivpost kann den Gesamtbetrag der getätigten Entnahmen insoweit übersteigen, als nach Abzug dieser Passivpost ein positiver Verkehrswert verbleibt. In diesem Fall gilt der übersteigende Teil, soweit er zusammen mit den getätigten Entnahmen 75% des positiven Verkehrswertes des Vermögens am Einbringungsstichtag nicht übersteigt, als mit Ablauf des Einbringungsstichtages entnommen.

3. Bis zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages vorhandene Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Verbindlichkeiten können zurück behalten werden. Das Zurück behalten

gilt durch die Nichtaufnahme in die Einbringungsbilanz als eine mit Ablauf des Einbringungstichtages getätigte Entnahme beziehungsweise Einlage, sofern der Vorgang nicht unter Z 4 fällt.

4. Wirtschaftsgüter können im verbleibenden Betrieb des Einbringenden zurückbehalten oder aus demselben zugeführt werden. Diese Vorgänge gelten durch die Nichtaufnahme bzw. Einbeziehung in die Einbringungsbilanz als mit Ablauf des Einbringungstichtages getätigt.

5. Gewinnausschüttungen einbringender Körperschaften, Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 und die Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 des Einkommensteuergesetzes 1988 in dem in Z 1 genannten Zeitraum können auf das einzubringende Vermögen bezogen werden."

§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG stellt eine Eigenkapitalentziehungsmöglichkeit besonderer Art dar. Vielfach beschränkt sich der Zweck von Umgründungen darauf, dem Betrieb durch Anwendung des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG Eigenkapital zu entziehen. Bereits das Einstellen der Passivpost nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG bewirkt die Entnahme und damit das Absinken des Eigenkapitals. Die spätere Tilgung dieser Passivpost aus Aktiva des Betriebsvermögens lässt hingegen den Eigenkapitalstand unberührt (vgl VwGH 24.2.2011, 2011/15/0029).

Entnahmen im Sinn des § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG mindern das Einbringungskapital, unbare Entnahmen im Sinn der Z 2 dieser Bestimmung bewirken eine nach der Einbringung zu erfüllende Verbindlichkeit der übernehmenden Körperschaft gegenüber dem einbringenden Gesellschafter. Sie bewirken eine zusätzliche Verschuldung des auf die übernehmende Körperschaft übertragenen Vermögens und vermindern damit seinen Verkehrswert (OGH vom 23.10.2003, 6Ob196/03x).

Die "unbaren Entnahmen" im Sinn des § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG bewirken eine nach der Einbringung zu erfüllende Verbindlichkeit der übernehmenden GmbH gegenüber dem einbringenden Gesellschafter. Als Gegenleistung für das eingebrachte und veräußerte Vermögen verpflichtet sich die übernehmende GmbH zu einer Geldleistung an den Einbringenden (siehe OGH 30.8.2007, 2 Ob 143/07d unter Hinweis auf *Gruber, Unbare Entnahmen und verdeckte Sacheinlagen*, GesRZ 2004, 315).

Diese von der Bw. nach der Einbringung zu erfüllende Verbindlichkeit - im gegenständlichen Fall in Höhe von € 11,834.083,77 kürzt daher den "Wert der Leistung" von dem die Gesellschaftsteuer für den Einbringungsvorgang (sofern keine Befreiung zusteht) zu berechnen ist.

Die Bestimmungen des Umgründungssteuergesetz, die eine auf den Einbringungstichtag rückbezogene Veränderung des Einbringungsvermögens und das nachträgliche Einstellen einer unbaren Entnahme ermöglichen, sind grundsätzlich nur steuerrechtliche - vornehmlich ertragssteuerrechtliche Regelungen und daher zivil- und gesellschaftsrechtlich unerheblich (siehe *Gruber*, Verdeckte Sacheinlagen, RdW 2004, 390). Besondere Bedeutung kommt der durch § 13 Abs 1 eröffneten Möglichkeit zu, als Einbringungstichtag einen vor Unterfertigung des Einbringungsvertrages liegenden Tag festzulegen. Dadurch wird die Grundlage für den - in der Praxis dominierenden - Fall der rückbezogenen Einbringung geschaffen. Aus ertragsteuerlicher Sicht hat es der Einbringende dadurch in der Hand, über die Zurechnung von bereits erwirtschafteten Einkünften im Rahmen des nach § 13 offenstehenden Gestaltungsspielraumes zu entscheiden. Im Bereich der Verkehrsteuern sowie im Zivilrecht fehlt es demgegenüber an einer vergleichbaren Rückwirkungsfiktion (Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, Band B, Rz. 4 und Rz 19 zu § 13 UmgrStG; *Kapfer*, Keine Rückwirkung für Gebühren und Verkehrsteuern im Umgründungssteuerrecht, WT 1994, 4).

Wenn eine Verzinsung der "unbaren Entnahmen" im Einbringungsvertrag vereinbart worden wäre, könnte dies zu einer weiteren Vermögensverschiebung von der Kapitalgesellschaft zur Sphäre des Gesellschafters führen, weshalb derartige Zinsen als zusätzliche Gegenleistung der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter für das eingebrachte Vermögen in Betracht kämen. Das "Nichtvereinbaren" einer Verzinsung im Einbringungsvertrag stellt aber nicht umgekehrt eine gesondert steuerpflichtige Leistung des Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft dar (vgl. UFSW 4.4.2011, RV/2395-W/07).

Im gegenständlichen Fall wurde keine Zinsvereinbarung getroffen, damit aber verfügt der Gesellschafter über keinen (gesonderten) Zinsenanspruch und konnte folglich auch nicht auf die Geltendmachung von Zinsen verzichten (vgl. UFSW 22.3.2011, RV/2013-W/06, UFSW 4.4.2011, RV/2395-W/07 sowie UFSW 27.03.2012, RV/0068-W/08).

Es ist daher der Berufung Folge zu geben und der angefochtene Gesellschaftsteuerbescheid aufzuheben.

Wien, am 19. Juni 2012