



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 24. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wels vom 23. Februar 2004 betreffend Körperschaftsteuer 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

### Entscheidungsgründe

Bereits mit dem Schreiben vom 17. Juli 2000 teilte die Berufungswerberin dem Finanzamt mit, dass unter Inanspruchnahme der Bestimmungen des Umgründungsteuergesetzes mit Verschmelzungsvertrag vom 28. April 2000 die C\_Alt\_GmbH in die Berufungswerberin mit steuerlicher Wirkung zum Ablauf des 31. Oktober 1999 in die Berufungswerberin aufgenommen worden sei. Der mit Notariatsakt erstellte Verschmelzungsvertrag sieht unter Drittens „*Verschmelzungsvereinbarung*“ zum § 220 Abs. 2 AktG (Aktiengesetz, BGBl. Nr. 98/1965) zu Ziffer 3 und 4 vor, dass die Berufungswerberin keine Geschäftsanteile gewährt, da die D-Privatstiftung Alleineigentümer beider an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften war. Dementsprechend wurde auch das Kapital der Berufungswerberin nicht erhöht.

Mit dem Schreiben vom 27. September 2000 gab die Berufungswerberin dem Finanzamt bekannt, unter Inanspruchnahme der Bestimmungen des Umgründungsteuergesetzes mit Einbringungsvertrag vom 20. September 2000 ihren Teilbetrieb\_C mit steuerlicher Wirkung zum

Ablauf des 30. Juni 2000 in die C\_GmbH als übernehmende Gesellschaft eingebracht zu haben.

Im Einbringungsvertrag vom 20. September 2000 war unter Punkt 4 Gegenleistung vereinbart, dass, da die D-Privatstiftung zu jenem Zeitpunkt sowohl an der Einbringenden Berufungswerberin als auch an der aufnehmenden C\_GmbH als alleinige Gesellschafterin beteiligt war, eine Gewährung von Geschäftsanteilen unter Hinweis auf § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG (Umgründungssteuergesetz, BGBl. Nr. 699/1991) unterbleibe. Der bei der Berufungswerberin dadurch entstandene Buchwertabgang würde durch eine Sachdividende ausgeglichen. Ausdrücklich werde festgehalten, dass das einbringungsgegenständliche Nettovermögen zu Buchwerten auch den tatsächlichen Verkehrswerten entspreche, weil der Erwerb durch die einbringende Berufungswerberin aufgrund einer Stellungnahme zum Unternehmenswert der der C\_Alt\_GmbH erstellt von der D-BeratungsgmbH erfolgt sei und im Zuge der anschließenden Verschmelzung für diesen (Teil-)Betrieb ein der Stellungnahme der D-BeratungsgmbH entsprechender Firmenwert angesetzt worden sei, der auch hier einbringungsgegenständlich wäre. Es komme daher aufgrund dieser (zweiten) Einbringung zu keinem Abfluss von stillen Reserven.

Bei der Berufungswerberin, welche bis dahin mit dem Bescheid datiert vom 23. November 2001 antragsgemäß zur Körperschaftsteuer 2000 veranlagt worden war, fand im Zeitraum vom 7. Juli bis 9. Dezember 2003 eine abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung für die Veranlagungsjahre 1999 bis 2001 statt.

Im darüber am 16. Februar 2004 verfassten Bericht hielt die Prüferin unter anderem Folgendes fest (Tz.4 der Anlage I, Niederschrift über die Schlussbesprechung):

*„Mit Abtretungsvertrag vom 15. März 2000 mit der A\_Privatstiftung wurden Anteile um S 60.000.000,00 erworben. Die darauf entfallende Börsenumsatzsteuer wurde als laufender Aufwand verbucht. Die Börsenumsatzsteuer fällt typischerweise bei entgeltlichen Anschaffungen von Dividenwerten an und stellt daher Anschaffungsnebenkosten zu den Anschaffungskosten der Beteiligung dar. Am 1. Juli 2000 wurde ein Teil dieser Beteiligung in die B\_AG eingebracht. Die auf den restlichen Teil entfallende Börsenumsatzsteuer wird durch die Betriebsprüfungsabteilung auf die Beteiligung aktiviert: Beteiligung zum 31. Dezember 2000 S 46.565.000,00, Aktivierung Börsenumsatzsteuer S 1.164.150,00.“*

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren für die Körperschaftsteuer 2000 mit dem Bescheid datiert vom 23. März 2004 zugestellt am 25. Februar 2004, in welchem jedoch auf jegliche Begründung für das Vorgehen des Finanzamtes verzichtet wurde. Es fehlt insbesondere der Hinweis auf die durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung und die dort

getroffenen Feststellungen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Berufungswerberin wurden mit S 6.287.481,00 angesetzt.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung vom 23. März 2004, in welcher beantragt wurde, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Berufungswerberin für das Jahr 2000 mit S 5.123.331,00 festzusetzen. Dies wurde damit begründet, dass die Börsenumsatzsteuer für einen vorbereitenden Anteilswerb nach dem Verschmelzungstichtag in Analogie zur Stellungnahme des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) vom 20. Juni 1995 zur Grunderwerbsteuer als ein den Umgründungskosten zurechenbarer Aufwand und damit als Betriebsausgabe zu qualifizieren sei. Ursächlich mit einer Umgründung verbundene Nebenkosten seien nicht aktivierbar.

Dieser Argumentation hielt die Prüferin in ihrer Stellungnahme vom 23. April 2004 entgegen, dass die Börsenumsatzsteuer typischerweise bei entgeltlichen Anschaffungen von Dividendenwerten anfallt und es sich daher um Anschaffungsnebenkosten zu den Anschaffungskosten der Beteiligung handle. Mit Abtretungsvertrag vom 15. März 2000 seien die Anteile von der A\_Privatstiftung um S 600.000,00 übernommen worden. In der von der Berufungswerberin erwähnten Stellungnahme des BMF sei nur über die Grunderwerbsteuer entschieden worden. Diese sei als ein den Umgründungskosten zurechenbarer Aufwand als Betriebsausgabe sofort abzugsfähig. Hinsichtlich der Börsenumsatzsteuer gebe es keine Entscheidung des BMF.

In der Gegenäußerung der Berufungswerberin vom 3. März 2005 vertrat diese die Ansicht, dass die Börsenumsatzsteuer in Analogie zur Stellungnahme des BMF vom 20. Juni 1995 zur Grunderwerbsteuer als ein den Umgründungskosten zurechenbarer Aufwand sofort als Betriebsausgabe absetzbar sei, da ursächlich mit der Umgründung verbundene Nebenkosten nicht aktivierbar wären. Was im Zusammenhang mit Umgründungen für die Grunderwerbsteuer gelte, müsse auch für die Börsenumsatzsteuer gelten, da erstere zwar Sachanlagen und letztere Finanzanlagen betreffe, ansonsten aber keine sachlich begründete Differenzierung vorliege.

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

Stehen die oben beschriebenen Umgründungsvorgänge, wie im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt, an sich außer Frage, ist allein die Rechtsfrage zu beurteilen, ob die beim vorbereitenden Anteilswerb der Berufungswerberin an der C\_Alt\_GmbH von der A\_Privatstiftung zur späteren Verschmelzung mit der Berufungswerberin angefallene Börsenumsatzsteuer, die zu tragen sich die Berufungswerberin in Punkt IX des Abtretungsvertrages vom 15. März 2000 verpflichtet hatte, sofort als Betriebsausgabe im

Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) iVm. § 7 Abs. 2 KStG 1988 (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. Nr. 401/1988), absetzbar war.

Im allgemeinen sind Beteiligungen nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter, deren Bewertung nach den Anschaffungskosten erfolgt, zu denen auch die allfällige Gesellschaftssteuer, Börsenumsatzsteuer, Grunderwerbsteuer, Provisionen, Vertragserrichtungskosten und dergleichen zählen (herrschende Lehre und Judikatur: siehe Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar<sup>11</sup>, Rz 187 zu § 6, mit Nachweisen).

Wäre also der berufungsgegenständliche Anteilerwerb erfolgt, ohne ein vorbereitender Anteilerwerb für eine Verschmelzung nach Artikel I UmgrStG zu sein, wäre die bei der abgabenbehördlichen Prüfung vertretene Rechtsansicht jedenfalls anzuwenden.

Zu untersuchen ist allerdings, ob dies auch beim vorbereitenden Anteilerwerb für eine Verschmelzung gilt. Für die Grunderwerbsteuer vertritt die herrschende Ansicht die sofortige Abzugsfähigkeit in diesem Fall (vergleiche Hügel, Mühlechner, Hirschler, Kommentar zum UmgrStG, RZ 39 zu § 6, samt Nachweisen: *„Grunderwerbsteuer auf Grund einer Umgründung ist nicht als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren. Dies gilt auch, wenn § 11 Abs. 1 Z 1 KStG nicht zur Anwendung kommt, weil - wie etwa beim Up Stream Merger - keine Einlage vorliegt. Aus dem steuerrechtlichen Buchwertfortführungsgebot folgt, dass der umgründungsbedingte Vermögenserwerb kein Anschaffungsgeschäft ist. Andernfalls wären auch andere Nebenkosten (zB Anwalts-, Notars- und Wirtschaftsprüferhonorare, Firmenbuch- und Grundbuchgebühren), vor allem aber auch Zuzahlungen aktivierungspflichtig (vgl dazu bei § 5 Rz 59). Läge ein Anschaffungsgeschäft vor, könnte ein Investitionsfreibetrag (§ 10 EStG)<sup>47</sup> geltend gemacht oder Anschaffungskosten für geringfügige Wirtschaftsgüter sofort abgesetzt (§ 13 EStG) werden. Dies wurde zu Recht noch nie behauptet.“*). Auch Bruckner vertritt in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen<sup>7</sup>, Rz 76 zu § 6, die Ansicht, dass sämtliche Nebenkosten der Umgründung, wie Beratungskosten, Notarkosten, Firmenbuch- und Grundbuchsgebühren sind steuerlich sofort absetzbar sind. Dass dabei die Börsenumsatzsteuer nicht aufgeführt wird, mag daran liegen, dass sie für alle ehemalige steuerpflichtigen Tatbestände ab 1.10.2000 nicht mehr anzuwenden ist.

Sogar das Bundesministerium für Finanzen vertritt nunmehr die Ansicht, dass die Börsenumsatzsteuer, sofern es sich dabei um Umgründungskosten handelt, sofort abzugsfähig ist. Dies kann man daraus erkennen, dass in der Rz 2186 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 zu § 6 die Börsenumsatzsteuer bei der Bewertung von Wirtschaftsgütern zu den Anschaffungsnebenkosten gezählt wird, hinsichtlich Umgründungskosten jedoch auf die Rz 1662 (ABC der Betriebsausgaben) verwiesen und dort festgehalten wird, dass Kosten in

Zusammenhang mit einer Umgründung wie Gründungskosten sofort abzugsfähige Betriebsausgaben sind.

Der übereinstimmenden Ansicht der Lehre und des Bundesministeriums für Finanzen folgend sind daher die Aufwendungen an Börsenumsatzsteuer für einen vorbereitenden Anteilserwerb zur nachfolgenden Verschmelzung, wie bei der Berufungswerberin, als Betriebsausgaben im Sinn des § 4 Abs. 4 EStG 1988 iVm. § 7 Abs. 2 KStG 1988 sofort abzugsfähig und war der Berufung insofern stattzugeben.

Im übrigen war bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen die geänderte Mitteilung über die gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO vom 11. Dezember 2007 betreffend die C\_T\_GmbH\_&\_Co\_KG zu berücksichtigen und der angefochtene Bescheid insofern abzuändern.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 1. Juli 2008