



GZ. RV/0795-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bwin., vertreten durch Europa Treuhand Ernst & Young WP u. Stb. GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Börsenumsatzsteuer vom 9.8.2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 29.11.1999, GZ. 2195/1999, brachte Herr Mag. M.S. seinen Kommanditanteil an der ASM S.& Co KG (Firmenbuch-Nr. ... des LG W.) gem. Art. III des UmgrStG in die ASM S.GmbH (Bw.) ein. Die Einbringung erfolgte auf Grundlage der Einbringungsbilanz mit Stichtag 30.9.1999. Kurze Zeit davor, nämlich am 29.9.1999, wurde

der Kommanditanteil des A.S. (Vater) an seinen Sohn Mag. M.S. abgetreten (Schenkung), sodass letzterer einziger Kommanditist der GmbH & Co KG wurde.

Gesellschaftsstruktur (GmbH & Co KG) vor Einbringung:

Die GmbH & Co KG bestand aus dem einzigen Kommanditisten Herrn Mag. M.S. sowie der einzigen Komplementärin ASM S.GmbH mit Sitz in G. Einziger Gesellschafter dieser Kapitalgesellschaft ist Herr Mag. M.S.

Sacheinlage im Zuge der Einbringung vom 29.11.1999:

Herr Mag. M.S. sowie die Kapitalgesellschaft beschließen im Rahmen dieses Einbringungsvertrages gem. Punkt b) eine Sacheinlage, mit der Herr Mag. M.S. seinen gesamten Mitunternehmeranteil an der GmbH & Co KG, dem eine Vermögenseinlage von ATS 500.000,00 entspricht, in die ASM S.GmbH mit allen Rechten und Pflichten ein. Das Einbringungsobjekt hat einen positiven Verkehrswert. In Erfüllung seiner Einbringungspflicht überträgt Herr Mag. M.S. auch die im Sonderbetriebsvermögen stehende ihm allein gehörige Liegenschaft mit der EZ ...

Der Wert des Mitunternehmeranteiles beträgt lt. Einbringungsbilanz und Einbringungsergänzungsbilanz ATS 4,900.000,00.

Als Gegenleistung für die Einbringung wird bei der übernehmenden Vertragsseite als ASM S.GmbH das Stammkapital auf Grund der Umstellung in Euro in Höhe von € 36.336,42 um € 3.663,58 auf € 40.000,00 erhöht. Zur Übernahme der Kapitalerhöhung wird ausschließlich Herr Mag. M.S. zugelassen. Die Einbringung des Vertragsobjektes erfolgt mit steuerlicher Wirkung zum Zeitpunkt des Ablaufes des Stichtages der der Einbringung zu Grunde gelegten Einbringungsbilanz.

Gem. Pkt. 6. des Einbringungsvertrages wird weiters darauf hingewiesen, dass iSd § 22 UmgrStG von dem zu übertragenden Vermögen **nur 50 % des Kommanditanteiles** länger als 2 Jahre als Vermögen der einbringenden Vertragsseite besteht. Die Vereinbarungen über die Übertragung der einzelnen Vermögenswerte bzw. Rechtsgeschäfte sind Nebengeschäfte und Nebenabreden zur Sicherung und Erfüllung der gegenständlichen Einbringung und sind daher lt. Pkt. 6. des Einbringungsvertrages gem. § 19 Abs. 2 2. Satz des Gebührengesetzes 1957 nur hinsichtlich des 50 %-igen Kommanditanteiles gebührenfrei.

Gem. Pkt. 9. des Einbringungsvertrages wird sohin die ASM S.GmbH einzige Gesellschafterin der ASM S.GmbH & Co KG, welche damit aufgelöst ist. Das Unternehmen der bisherigen Kommanditgesellschaft wird mit allen Aktiven und Passiven von der ASM S.**GmbH (= Bwin.)** allein im Wege der Anwachsung analog den Bestimmungen des Art. 7 Nr. 15

Abs. 1 der 4. Einführungsverordnung zum HGB (Handelsgesetzbuch) ohne Liquidation weitergeführt, welche somit im Zusammenhalt mit den Bestimmungen des § 142 HGB **Gesamtrechtsnachfolgerin** ist.

Die Abgabenbehörde I. Instanz setzte nach den entsprechenden Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes eine Börsenumsatzsteuer betreffend gegenständlicher Einbringung der Kommanditanteile (ATS 61.250,00) fest.

In einer dagegen erhobenen **Berufung** wurde seitens der steuerlichen Vertretung im Wesentlichen ausgeführt:

Neben dem Hinweis auf die erfolgte Sacheinlage vom 29.11.1999 wurde angemerkt, dass es im gegenständlichen Fall **eine Kapitalerhöhung** um € 3.663,58 gegeben habe. Zur Übernahme der Kapitalerhöhung sei ausschließlich Herr Mag. M.S. zugelassen worden, der schon vor der Einbringung alle Geschäftsanteile an der übernehmenden Gesellschaft gehalten habe. Da die ASM S.GmbH damit einziger Gesellschafter der AMS S.GmbH & Co KG wurde trat gem. § 142 HGB "Anwachsen" ein und das gesamte Vermögen der KG sei im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Bwin. übergegangen. Unmittelbar vor der Einbringung habe Herr A.S. seine Kommanditeinlage Herrn Mag. M.S. geschenkt, der bereits mehr als 2 Jahre ebenfalls Kommanditist der ASM S.GmbH & Co KG gewesen sei.

Zur Börsenumsatzsteuer (weitere Berufungsausführungen):

Es liege kein Anschaffungsgeschäft iSd § 17 Kapitalverkehrsteuergesetz (im Folgenden kurz KVG genannt) vor. Hinsichtlich der eingebrachten Mitunternehmeranteile sei festzustellen, dass eine Börsenumsatzsteuerproblematik ebenso wenig nicht entstehen könne, als durch die Einbringung der Mitunternehmeranteile die Personengesellschaft technisch nicht mehr fortbestehe, wodurch von einem Anschaffungsgeschäft von Wertpapieren iSd Kapitalverkehrsteuerrechtes nicht mehr gesprochen werden könne, sondern der Übertragungsvorgang im Ergebnis vielmehr zum Untergang der Wertpapiere führe (siehe BFH vom 13.2.1980, BStBL. 1980 II 236; zustimmend Dorazil, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, § 17 Tz. 4): Entsprechend diesem Grundsatz entstehe daher keine Steuer, wenn Aktien eingezogen oder Kommanditanteile an einer GmbH & Co KG in die Komplementär-GmbH als Sacheinlage eingebracht werden. Besteuert sollten eben nur bestimmte Arten des Kapitalverkehrs, "nämlich die rechtsgeschäftliche Übertragung weiterhin verkehrsfähiger Geldwertrechte".

Aber selbst wenn der bestehenden BFH-Rechtsprechung nicht gefolgt würde, wäre hinsichtlich des vorgelagerten Zuerwerbes von Kommanditanteilen festzustellen, dass lediglich ein

isolierter Zuerwerb vom Betriebsvermögen innerhalb der 2-Jahresfrist aus kapitalverkehrssteuerlicher Sicht schädlich sei.

Hügel-Mühlehner-Hirschler vertreten in ihrem Kommentar zum UmgrStG, Wien 1999, zum Stichwort "Zuerwerb von Betriebsvermögen" (§ 22 Rz. 23) die Auffassung, dass Veränderungen des Betriebsvermögens, insbesondere "Zuerwerbe" während der 2-Jahresfrist unschädlich seien. Nach den erläuternden Bemerkungen zum UmgrStG löse zwar der Erwerb eines Teilbetriebes, Betriebes oder Mitunternehmeranteiles eine neue Frist aus. Dem sei nach Auffassung der Autoren aber nur dann zu folgen, wenn der Teilbetrieb, Betrieb oder Mitunternehmeranteil nicht mit anderem Vermögen vereinigt würde, sondern isoliert bestehen bleibe. Erfolge hingegen die Vereinigung mit dem bereits bestehenden Betrieb oder Teilbetrieb, sodass ein einheitlicher Betrieb oder Teilbetrieb entstehe, bleibe für die Annahme unterschiedlich laufender Besitzfristen hinsichtlich der verschiedenen Teile kein Raum. Die Rechtslage sei, nach Auffassung der Autoren, nicht anders als bei der Erweiterung eines Betriebes (Teilbetriebes) durch die Anschaffung von Anlagegütern zu sehen, die die erläuternden Bemerkungen als nicht fristauslösend bezeichnen. In beiden Fällen handle es sich – ungeachtet der unter Umständen erheblich geänderten Vermögensstruktur – im Zeitpunkt der Einbringung um den ursprünglichen Betrieb (Teilbetrieb). Gleiches gelte – wie im hier gelagerten Fall – für die Aufstockung eines Mitunternehmeranteiles durch Erwerb eines weiteren Anteils an derselben Personengesellschaft. In der Berufungsschrift wurde weiters auf die vorgeschriebene **Gesellschaftsteuer** eingegangen und darauf, dass die Vorschreibung der Gesellschaftsteuer letztendlich durch eine nachfolgende Berufungsvorentscheidung bereinigt worden sei (d.h. Stattgabe der Berufung bezüglich der Gesellschaftsteuer).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27.9.2000 wurde die Berufung gegen den Börsenumsatzsteuerbescheid vom 9.8.2000 als unbegründet abgewiesen.

Unbestritten sei, dass dem bekämpften Bescheid die Einbringung einer Kommanditeinlage in die Komplementär-GmbH zu Grunde liege und die Hälfte dieses Kommanditanteiles vom einbringenden Gesellschafter am 29.9.1999 durch Schenkung von seinem Vater A.S. erworben worden sei.

Die Bwin. übersehe bei ihren Ausführungen, dass im Zeitpunkt der Einbringung des Kommanditanteiles dieser als komplexes Recht bestanden habe und die Kommanditgesellschaft erst in der Folge durch das Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters untergegangen und die Rechtsfolgen des § 142 KGB eingetreten seien. Dass die Kommanditgesellschaft rechtlich nicht fortbestehen könne, ändere nichts daran, dass sie im

Einbringungszeitpunkt bestanden habe und mehrere Kommanditanteile vorhanden gewesen seien. Gem. § 18 Abs. 2 Z 1 KVG würden Geschäfte, die das Einbringen von Wertpapieren in eine Kapitalgesellschaft zum Gegenstand haben, als Anschaffungsgeschäfte gelten. Zu den Wertpapieren iSd § 19 Abs. 2 KVG zählen auch die Anteile der Kommanditisten als Dividendenwerte (vgl. Einführungserlass des BMF zum KVG idF BGBl. 629/1994 vom 7.4.1995). Die Einbringung eines Kommanditanteiles in eine GmbH löse daher Börsenumsatzsteuer aus, gleichgültig, ob dieser Kommanditanteil fortbestehe oder, wenn auch nur eine juristische Sekunde danach, ob dieser in der Folge untergehe. Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 21.2.1996, 95/16/0161 zur im Wesentlichen gleich gestalteten Befreiungsbestimmung des § 26 Abs. 3 UmgrStG ausgeführt, dass nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes das übertragene Vermögen als Vermögen des Übertragenden länger als 2 Jahre bestanden haben müsse. Dieser Rechtsansicht und der Intention des Gesetzes folgend könne auch bei der Bestimmung des § 22 Abs. 3 UmgrStG nur davon ausgegangen werden, dass das eingebrachte Vermögen länger als 2 Jahre als Vermögen des Einbringenden existiert haben müsse. Dies selbst dann, wenn das eingebrachte Vermögen als Folge der Einbringung nicht mehr selbstständig weiterbestehe, sondern mit anderen Vermögen des Einbringenden vereinigt würde. Würde man im Falle, dass dem Vater dem bisher nicht mit einer Vermögenseinlage an der KG beteiligten Sohn einen Kommanditanteil innerhalb der 2-Jahresfrist schenkt, die Steuerbegünstigung nicht gewähren, im Falle des bereits mit einer Einlage beteiligten Sohnes aber die Steuerfreiheit zuerkennen, käme es zu einer vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten unterschiedlichen Behandlung von gleich gelagerten Rechtsvorgängen.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung wurde **Vorlageantrag** seitens der steuerlichen Vertretung erhoben und darin im Wesentlichen ausgeführt.

Auch wenn der an der Komplementär-GmbH übertragene Kommanditanteil eine juristische Sekunde fortbestanden habe, sei doch der gegenständliche Fall nicht mit dem Durchschleusen von Anteilen im Zuge eines down-stream-mergers vergleichbar. Denn die durchgeschleusten Anteile würden ja nicht untergehen, sondern würden an die Gesellschafter der untergehenden, übertragenden Gesellschaft weitergeleitet. Während also beim down-stream-merger die übertragende Gesellschaft untergehe, verschwinden bei der Anteilseinbringung in die Komplementär-GmbH die eingebrachten Anteile aus dem Rechtsbestand. Auch wenn die übertragenen Mitunternehmeranteile eine juristische Sekunde nach der Übertragung noch existiert haben, ändere dies nichts an der Überlegung, dass "(sich) den § 17 und 18 KVG entnehmen lasse, dass bestimmte Fälle, die den Untergang des Wertpapiere zum Inhalt

haben, nicht besteuert werden sollten (Dorazil, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, § 17 Tz. 4)".

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 18 Abs. 2 Z. 1 Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16.10.1934 i.d.F. BGBl.Nr. 1999/28 (im Folgenden kurz KVG genannt) gelten Geschäfte, die das Einbringen von Wertpapieren in eine Kapitalgesellschaft zum Gegenstand haben, als Anschaffungsgeschäfte.

Als Folge der Einbringung der Kommanditanteile des Mag. M.S. wurde die GmbH & Co KG ohne Liquidation aufgelöst (Gesamtrechtsnachfolge - Anwachsen im Sinne des § 142 HGB).

Entscheidungswesentlich ist, dass **Kommanditanteile des einzigen Kommanditisten Gegenstand der Einbringung** waren. Eine derartige Fallkonstellation ist daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates **börsenumsatzsteuerbar**.

Zu prüfen ist allerdings, ob eine Befreiungsbestimmung nach dem Umgründungssteuergesetz im gegenständlichen Fall zutrifft:

Gem. § 22 Abs. 3 UmgrStG 1991 (BGBl.Nr. 1996/797 ab 31.12.1996) sind jedoch Einbringungen nach § 12 und dafür gewährte Gegenleistungen nach § 19 von der Kapitalverkehrsteuer befreit, wenn das **zu übertragende Vermögen** am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als 2 Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht.

Da jedoch Herr Mag. M.S. 50 % seines Kommanditanteiles zum Zeitpunkt der Sacheinlage noch nicht 2 Jahre (Erwerb erst am 29.9.1999) lang besessen hat, war hinsichtlich dieses Anteiles die Befreiung des § 22 Abs. 3 UmgrStG zu versagen.

Gem. § 19 Abs. 1 Z. 2 KVG gelten Dividendenwerte als Wertpapiere. Gem. § 19 Abs. 2 KVG gelten Aktien und andere Anteile an inländischen und ausländischen Kapitalgesellschaften, Aktienanteile, Genussscheine als Wertpapiere. Zu den Kapitalgesellschaften iSd § 19 KVG gehören auch Kommanditgesellschaften, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine Kapitalgesellschaft gehört.

Gem. § 21 Z. 1 KVG ist der vereinbarte Preis die Bemessungsgrundlage für die Börsenumsatzsteuer. Unter dem Begriff vereinbarter Preis ist die Gesamtheit der versprochenen Leistungen zu verstehen. Zum vereinbarten Preis gehören daher neben Geld auch Waren, Dienstleistungen, Schuldübernahmen und die Hingabe anderer Wertpapiere.

Bei Fehlen eines vereinbarten Preises und eines Marktwertes wird die Börsenumsatzsteuer ersatzweise nach dem Wert der übertragenen Anteile berechnet. Hierbei sind die Wertverhältnisse im Zeitpunkt des Abschlusses des Sacheinlagevertrages maßgebend.

Die Bemessungsgrundlage für die Börsenumsatzsteuer beträgt daher 50 % dieses Wertes = (Kommanditanteile lt. Einbringungsbilanz ATS 4,900.000,00 x 50 % = ATS 2,450.000,00/100 x 250 Groschen = Börsenumsatzsteuer im Ausmaß von ATS 61.250,00).

Der Vollständigkeit halber wird bemerkt:

Die Tatsache der Einbringung der Kommanditanteile im Wege einer Sacheinlage erfüllt die gesetzlichen Voraussetzungen des § 18 Abs. 2 Z. 1 KVG (**"Geschäfte, die das Einbringen von Wertpapieren in eine Kapitalgesellschaft oder ... zum Gegenstand haben**).

Dass die GmbH & Co KG letztlich als Personengesellschaft im Sinne des Ertragsteuerrechtes nach der Einbringung untergeht, ändert an der **Börsenumsatzsteuerpflicht** der in die Bwin. eingebrachten Kommanditanteile nichts.

Auch wird die Auffassung der Kommentatoren Hügel-Mühlehner-Hirschler im Kommentar zum Umgründungssteuergesetz zu § 22 RZ 23 nicht geteilt. Danach liege kein isolierter Zuerwerb vor. Dieser sei selbst innerhalb der 2 Jahresfrist aus der Sicht des KVG unschädlich.

In der Norm des § 22 Abs. 3 UmgrStG finden sich für eine solche Auslegung nach der Auffassung des unabhängigen Finanzsenates keine Anhaltspunkte (**"wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als 2 Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht"**).

Aus den angeführten Gründen war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, 28. Oktober 2003