



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 22. April 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 31. März 1998 betreffend Börsenumsatzsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Sparkasse F (in der Folge kurz **SPK-F**), deren Satzung 1980 vom Bundesministerium für Finanzen bewilligt wurde, brachte mit **Einbringungsvertrag** (=Sacheinlagevertrag) vom **12. Mai 1997** ihren **bankgeschäftlichen Betrieb in die** kurz zuvor errichtete (Satzung vom 17. April 1997) Sparkasse F Bank AG (in der Folge kurz **SPK-F-AG**) gemäß **§ 92 BWG** im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nach Art. III Umgründungssteuergesetz ein.

Am 27. Juni 1997 wurden die SPK-F-AG ins Firmenbuch eingetragen und der Firmennamen der SPK-F auf Anteilsverwaltung SPK-F geändert.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 3. Juli 1997 wurde die Anteilsverwaltung SPK-F mit der Anteilsverwaltung ASPK (in der Folge kurz Anteilsverwaltung ASPK) mit Sitz in Z als übernehmende Sparkasse gemäß § 25 Sparkassengesetz verschmolzen. Am 19. Juli 1997 wurde diese Verschmelzung im Firmenbuch der übertragenden Anteilsverwaltung SPK-F eingetragen.

Ebenfalls am 19. Juli 1997 wurde im Firmenbuch auf Grund der Hauptversammlungsbeschlüsse vom 3. Juli 1997 der beiden betroffenen Aktiengesellschaften die Verschmelzung der SPK-F-AG als übertragende Gesellschaft auf die ASPKB-AG (Berufungswerberin – in der Folge kurz Bw.) als übernehmende Gesellschaft eingetragen.

Aus dem **Protokoll** der **SPK-F-AG** vom **3. Juli 1997** geht die einstimmige Zustimmung dieser AG zu ihrer Verschmelzung mit Wirkung zum 31. Dezember 1996 mit der Bw. als übernehmende Gesellschaft unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art. I UmgrStG und unter lit. d weiters Folgendes hervor:

Die Gesellschafter der übertragenden SPK-F-AG verzichten auf die Gewährung von Aktien, sodass gemäß § 224 Abs. 2 Z 2 Aktiengesetz (AktG) eine Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Bw. unterbleibt und keine Entschädigung der Gesellschafter der übertragenden SPK-F-AG erfolgt. Die Verschmelzung erfolgte deshalb ohne Kapitalerhöhung, weil die Gesellschafter durch die zeitlich zuvor erfolgte Verschmelzung ihrer alleinigen Aktionärin Anteilsverwaltung SPK-F mit der Anteilsverwaltung ASPK sowohl an der übernehmenden als auch an der übertragenden Gesellschaft mittelbar im gleichen Verhältnis beteiligt sind, sodass gemäß § 224 Abs. 2 Z 1 AktG eine Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Gesellschaft unterbleibt und deshalb auch keine Entschädigung der Gesellschafter der SPK-F-AG erfolgt.

Im Verschmelzungsvertrag vom 3. Juli 1997 erteilte die SPK-F-AG hinsichtlich ihrer in einer Anlage /2 angeführte Beteiligungen, die durch die gegenständliche Verschmelzung auf die Bw. übergehen, die Einwilligung, dass diese über einseitigen Antrag der Bw. in den entsprechenden Registern und Urkunden auf die Bw. umgeschrieben werden können.

Die Anmeldung des Verschmelzungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch betreffend die Verschmelzung der SPK-F-AG mit der Bw. als aufnehmende Gesellschaft ist am 11. Juli 1997 erfolgt.

In der Verschmelzungsbilanz (Anlage /3 des Verschmelzungsvertrages) der SPK-F-AG zum 31. Dezember 1996 scheinen unter den Aktiva ua. Schuldtitel, Schuldverschreibungen, Aktien und Beteiligungen auf.

Nach Anzeige am 14. Juli 1997 und Erfassung des notariellen Verschmelzungsvertrages (ERFNR 339.698/97) und Protokolls der ordentlichen Hauptversammlung (ERFNR 339.699/97) der SPK-F-AG je vom 3. Juli 1997 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern forderte dieses die Bw. mit Schreiben vom 17. November 1997 auf, zwecks Bemessung der Börsenumsatzsteuer für die Verschmelzung vom 3. Juli 1997 der SPK-F-AG mit der Bw. als aufnehmende Gesellschaft eine Aufstellung aller zum Verschmelzungstichtag zum

Betriebsvermögen der SPK-F-AG gehörigen Wertpapiere und Beteiligungen (bewertet mit dem gemeinen Wert) vorzulegen.

Mit Schriftsatz vom 15. Dezember 1997 legte die Bw. die verlangte Aufstellung samt Depotauszügen vor, verneinte jedoch die Börsenumsatzsteuerpflicht nach § 18 Abs. 2 KVG, weil die Verschmelzung hinsichtlich des Vermögensüberganges als unentgeltliches Rechtsgeschäft mit Gesamtrechtsnachfolge anzusehen sei. Verschmelzungsvertrag und Verschmelzungsbeschluss seien nicht auf die Übertragung von Wertpapieren gerichtet.

Mit **Bescheid** vom **31. März 1998** setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz für den am 3. Juli 1997 erfolgten Erwerb von in einer Beilage angeführten Geschäftsanteilen, Aktien und Wertpapieren von der SPK-F-AG **Börsenumsatzsteuer** in Höhe von 242.482,00 S fest und begründete dies wie folgt:

“Gehören bei der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften Wertpapiere und Beteiligungen zum übertragenen Betriebsvermögen, so liegt ein börsenumsatzsteuerpflichtiges Anschaffungsgeschäft vor (vgl. Komm. Wundsam, Zöchling, Huber, Khun, Tz 9 zu § 6 UmgrStG).“

Mit Schriftsatz vom **22. April 1998** erhob die Abgabepflichtige dagegen **Berufung**, beantragte die Aufhebung des bekämpften Bescheides und begründete dies wie folgt:

Der bankgeschäftliche Betrieb der SPK-F sei als Gesamtheit (einschließlich der zugehörigen Wertpapiere) mit Umgründungstichtag per 31.12.1996 gemäß § 92 BWG unter Gesamtrechtsnachfolge in die neu errichtete SPK-F-AG gemäß Art. III UmgrStG eingebracht worden.

Zum gleichen Umgründungstichtag sei die SPK-F-AG mit der Bw. gemäß Art. I UmgrStG ebenfalls unter Gesamtrechtsnachfolge verschmolzen worden, womit die Wertpapiere auf die Bw. übergegangen seien.

Das Finanzamt habe mit Hinweis auf den Kommentar Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, Tz 9 zu § 6 UmgrStG bzw. mangels einer Bestandsfrist der übertragenden Gesellschaft von zwei Jahren (zum Tag der Anmeldung des Verschmelzungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch) gemäß § 6 Abs. 4 UmgrStG, Börsenumsatzsteuer für die übergehenden Wertpapiere vorgeschrieben.

Dieser Rechtsansicht könne sich die Bw. nicht anschließen.

Der Börsenumsatzsteuer unterliege der Abschluss von Anschaffungsgeschäften über Wertpapiere. Anschaffungsgeschäfte seien entgeltliche Verträge, die auf den Erwerb des

Eigentums an Wertpapieren gerichtet seien. Gemäß § 18 Abs. 2 Z 1 gelte als Anschaffungsgeschäft auch ein Geschäft, das das Einbringen von Wertpapieren in eine Kapitalgesellschaft oder eine Personenvereinigung zum Gegenstand habe.

Auf diese Rechtsvorschrift gründe sich offensichtlich der bekämpfte Bescheid.

Dazu sei auszuführen:

Der Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, 3. Auflage 1979, Brönnner/Kamprad, führe zu § 18 in Rn 5 aus, dass die Frage, ob bei einer Verschmelzung von zwei Kapitalgesellschaften der Übergang der zum Betriebsvermögen gehörenden Wertpapiere als steuerpflichtiges Anschaffungsgeschäft anzusehen sei, umstritten sei. Demgemäß habe die deutsche Finanzverwaltung bisher die Auffassung vertreten, es liege ein Anschaffungsgeschäft vor, weil dem Übergang des Gesamtvermögens kraft Gesetzes ein freiwilliger Beschluss über die Verschmelzung vorausgehe (Finanzministerium Niedersachsen, Erledigung vom 22.10.1973). Demgegenüber habe das Finanzgericht Düsseldorf ein steuerpflichtiges Anschaffungsgeschäft in diesem Fall mit Recht verneint (FG Düsseldorf, Urteil vom 21.3.1973). Der BFH habe bereits die Annahme eines steuerpflichtigen Anschaffungsgeschäftes in Bezug auf die zum Betriebsvermögen gehörenden Wertpapiere bei der Umwandlung einer bergrechtlichen Gewerkschaft in eine Kapitalgesellschaft nach dem Umwandlungsgesetz verneint (BFH vom 19.12.1973). In dieser Entscheidung nehme der BFH auch zur Verschmelzung Stellung und betone, dass der Verschmelzungsvertrag nicht als Anschaffungsgeschäft iSd § 18 zu werten sei. Auch das niedersächsische Finanzgericht habe ein steuerpflichtiges Anschaffungsgeschäft verneint, wenn bei Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf den Alleingesellschafter die zum Betriebsvermögen gehörenden Wertpapiere kraft Gesetzes auf den Alleingesellschafter übergehen (Niedersächsisches FG, Urteil vom 15.1.1974). Nach Ansicht des genannten Kommentars liege kein steuerpflichtiges Anschaffungsgeschäft vor, weil Verschmelzungsvertrag und Verschmelzungsbeschluss nicht auf die Übertragung von Wertpapieren durch Einzelakt gerichtet seien, sondern den Übergang der Wertpapiere durch Gesamtrechtsnachfolge zum Ergebnis haben.

Im selben Kommentar werde weiters zu § 18 in Rz 10 ausgeführt, für im Betriebsvermögen befindliche Wertpapiere entstehe bei der übertragenden Umwandlung oder der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften keine Börsenumsatzsteuerpflicht, weil weder der Umwandlungsbeschluss noch der Verschmelzungsvertrag das Einbringen von Wertpapieren zum Gegenstand habe.

Auch Takacs, in RdW 1995, S 281, weise darauf hin, Teile der Literatur verträten die Ansicht, der Beschluss betreffend die Umwandlung (Gesamtrechtsnachfolge wie bei Verschmelzung)

habe das Einbringen von Wertpapieren nicht zum Gegenstand, die Frage, ob trotz Gesamtrechtsnachfolge bei einer Umwandlung ein börsenumsatzsteuerpflichtiges Anschaffungsgeschäft vorliege, sei strittig und weder nach Literatur noch Rechtsprechung eindeutig gelöst.

Allerdings gebe es in den **Erläuternden Bemerkungen** zur Regierungsvorlage zu **BGBI 1993/818** (Z 27, § 39 UmgrStG, mehrfache Umgründungszüge auf einen Stichtag) eine **klarstellende Aussage**:

„Mit der Einschränkung auf ertragsteuerliche Bereiche bleibt die Einschränkung der gesellschaftsteuer- und gebührenrechtlichen Befreiung auf die in allen Artikeln verankerte 2-Jahresfrist aufrecht, sodass die Folgeumgründungen insoweit **nicht unter die Befreiungen** fallen können, als sich die **2-Jahresfrist auf das Vermögen bezieht** und **keine Gesamtrechtsnachfolge** vorliegt.“

Da sich die Befreiung in § 6 Abs. 4 UmgrStG nicht auf das Vermögen beziehe und Gesamtrechtsnachfolge vorliege, sei somit die Befreiung von den Kapitalverkehrsteuern gegeben.

Auch im Erkenntnis des VwGH 25.09.1997, 96/16/0224, sei die Börsenumsatzsteuerpflicht hinsichtlich der im Zuge eines down-stream-merger an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft herausgegebenen eigenen Anteile der übernehmenden Gesellschaft nur deswegen anerkannt worden, weil diese Wertpapiere nicht im Wege der Universalsukzession (Gesamtrechtsnachfolge) auf die übernehmende Gesellschaft übergegangen seien, sondern im Zuge der Verschmelzung vorweg der Übergang der Wertpapiere auf die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft mittels Übertragungsaktes vereinbart worden sei.

Im vorliegenden Fall sei darüber hinaus einzuwenden, dass die übertragende Gesellschaft, die SPK-F-AG, selbst Gesamtrechtsnachfolgerin hinsichtlich der SPK-F sei (§ 92 Abs. 4 BWG), sodass die gegenständlichen Wertpapiere im Zuge der Universalsukzession von der SPK-F auf die Bw. übergingen.

Somit seien die Wertpapiere nicht im Zuge von Anschaffungsgeschäften gemäß § 18 KVG übergegangen. Auch sei insbesondere die Verschmelzung hinsichtlich des Vermögensüberganges als unentgeltliches Rechtsgeschäft mit Gesamtrechtsnachfolge anzusehen.

Nach Ansicht der Bw. liege kein Einbringungsvertrag gemäß § 18 Abs. 2 KVG vor, sondern ein Vertrag sui generis. Der Verschmelzungsvertrag und der Verschmelzungsbeschluss seien nicht auf die Übertragung von Wertpapieren gerichtet, sondern auf den Übergang des gesamten

Vermögens der übertragenden Gesellschaft durch Gesamtrechtsnachfolge bei gleichzeitigem Untergang der Gesellschaft. Im Gegensatz zum Einbringungsvertrag, bei dem der Einbringende selbst als Gegenleistung Anteile an der übernehmenden Gesellschaft erhalte oder eine freiwillige Leistung zur Erhöhung seiner Gesellschaftsrechte einbringe, erhalte die übertragende Gesellschaft keine Gegenleistung, sondern gehe vielmehr im Zuge der Verschmelzung unter.

Somit unterscheide sich der Vorgang der Einbringung ganz wesentlich von dem der Verschmelzung. Auch iSd Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zu BGBl 1993/818 (Z 27, § 39) sei für den vorliegenden Fall zu schließen, dass bei dem mehrfachen Umgründungsschritt wegen Vorliegens der Gesamtrechtsnachfolge die Befreiung nach dem Kapitalverkehrsteuergesetz gegeben sei.

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

Nach § 17 Abs. 1 Kapitalverkehrsteuergesetz, DRGBI 1, S 1058/1934, idF vor Aufhebung durch BGBl. II Nr. 79/2000 per 30. September 2000 (KVG), unterliegt der Abschluss von Anschaffungsgeschäften über Wertpapiere der Börsenumsatzsteuer (BUST), wenn die Geschäfte im Inland oder unter Beteiligung wenigstens eines Inländers im Ausland abgeschlossen werden.

Gemäß § 18 Abs. 1 KVG sind Anschaffungsgeschäfte entgeltliche Verträge, die auf den Erwerb des Eigentums an Wertpapieren gerichtet sind.

Gegenstand der Besteuerung ist der Abschluss von Anschaffungsgeschäften über Wertpapiere. Erfasst werden nur entgeltliche Rechtsgeschäfte, die auf den Erwerb des Eigentums an Wertpapieren gerichtet sind. Der BUST unterliegen folglich obligatorische Geschäfte, welche auf die Übertragung von Eigentum an Wertpapieren gerichtet sind, also die Verpflichtung des Veräußerers zur Übertragung eines solchen Wertpapiers zum Inhalt haben. Das bedeutet, dass auch die Weiterübertragung eines Anspruchs aus einem Anschaffungsgeschäft der BUST unterliegt. Die Einräumung einer bloßen Verfügungsmacht, des Stimmrechts oder des Fruchtgenussrechts reichen für eine Steuerpflicht nicht aus. In solchen Fällen liegt eine Gegenleistung nicht vor (Dorazil, Kapitalverkehrssteuergesetz, Kurzkomentar<sup>2</sup>, S 224, I Pkt. 1, unter Hinweis auf VwGH 18.11.1993, 92/16/0177). Der Steuerpflicht steht aber nicht entgegen, dass Anschaffungsgeschäfte zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft abgeschlossen werden, weil die Organtheorie auch im Bereich der BUST keine Rolle spielt (Dorazil, aaO, S 227, Pkt. 3.1).

Nach § 18 Abs. 2 Z 1 KVG gelten als Anschaffungsgeschäfte auch Geschäfte, die das Einbringen von Wertpapieren in eine Kapitalgesellschaft oder eine andere Personenvereinigung zum Gegenstand haben.

Ein Gesellschafterbeschluss mit unmittelbaren rechtlichen Wirkungen ist steuerlich wie ein Vertrag zu behandeln; denn er führt schuldrechtliche Verpflichtungen herbei (BFH 9.3.1977 II R 19, 20/76 BStBl II 658). Nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes werden nämlich von ihm auch Gesellschafterbeschlüsse erfasst, die wie Verträge im engeren Sinn auf den Erwerb des Eigentums an Wertpapieren gerichtet sind (Dorazil, aaO, S 229, II Pkt. 2).

Werden zwei Aktiengesellschaften unter Ausgabe neuer Aktien der übernehmenden Gesellschaft miteinander verschmolzen und gehören zum Vermögen der übertragenden Gesellschaft Wertpapiere, so unterliegt die Verschmelzung gemäß Abs. 2 Z 1 der BUST. Der Begriff des Einbringens lässt sich nicht für alle Rechtsgebiete einheitlich abgrenzen. Zwar wird er vielfach als Umschreibung der Sacheinlage verwendet. Zwingend ist diese Definition aber nicht. Im Bereich des Verkehrssteuerrechts ist auch die Übertragung durch Verschmelzung als Einbringung zu verstehen. Das ergibt sich daraus, dass die Verschmelzung nur technisch eigenständig ist. Ihrer Funktion nach ist sie lediglich eine vereinfachte Form der Übertragung der Vermögenswerte einer Gesellschaft (Dorazil, aaO, S 232, III Pkt. 3, unter Hinweis auf BFH 26.11.1980 II R 93/73 BStBl 1981 II 252).

Nach § 18 Abs. 2 Z 2 KVG gelten als Anschaffungsgeschäfte auch Geschäfte, durch die bei der Auseinandersetzung einer Kapitalgesellschaft mit ihren Gesellschaftern, bei der Auflösung einer anderen Personenvereinigung oder beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personenvereinigung den Gesellschaftern Wertpapiere aus dem Vermögen der Gesellschaft überwiesen werden.

Wird eine Tochtergesellschaft (AG) mit ihrer Muttergesellschaft (AG) ohne Ausgabe neuer Aktien verschmolzen und gehören zum Vermögen der übertragenden Tochtergesellschaft Wertpapiere, so unterliegt die Verschmelzung gemäß Abs. 2 Z 2 der BUST. Der Gebrauch des Begriffs „Auseinandersetzung“ schließt die Anwendung dieser Gesetzesstelle auf die Verschmelzung nicht aus (Dorazil, aaO, S 233, III Pkt. 4, unter Hinweis auf BFH 26.11.1980 II R 139/74 BStBl 1981 II 253).

Nach § 219 Z 1 Aktiengesetz 1965, BGBl.Nr.98/1965, idF BGBl.Nr. 304/1996 (AktG), erfolgt die Verschmelzung durch Aufnahme durch Übertragung des Vermögens einer oder mehrerer Aktiengesellschaften (übertragende Gesellschaften) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine andere bestehende Aktiengesellschaft gegen Gewährung von Aktien dieser Gesellschaft.

Nach § 224 Abs. 2 AktG darf die übernehmende Gesellschaft von der Gewährung von Aktien absehen, soweit

- die Gesellschafter sowohl an der übernehmenden als auch an der übertragenden Gesellschaft im gleichen Verhältnis unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind, es sei denn, dass dies dem Verbot der Rückgewähr der Einlagen oder der Befreiung von Einlagenverpflichtungen widerspricht;
- Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft auf die Gewährung von Aktien verzichten.

Gemäß § 225a Abs. 3 AktG treten mit der Eintragung der Verschmelzung bei der übernehmenden Gesellschaft folgende Rechtswirkungen ein:

1. Das Vermögen der übertragenden Gesellschaft geht einschließlich der Schulden auf die übernehmende Gesellschaft über. ...
2. Die übertragende Gesellschaft erlischt. Einer besonderen Löschung der übertragenden Gesellschaft bedarf es nicht.
3. Die Aktionäre der übertragenden Gesellschaft werden Aktionäre der übernehmenden Gesellschaft, soweit sich aus § 224 nichts anderes ergibt.
4. Der Mangel der notariellen Beurkundung des Verschmelzungsvertrages wird geheilt.

Das durch § 224 Abs. 2 Z 1 AktG der übernehmenden AG eingeräumte Wahlrecht von der Gewährung von Aktien absehen zu können, soweit die Gesellschafter an den an der Verschmelzung beteiligten Gesellschafter im gleichen Verhältnis unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind, hat die Verschmelzung von Schwesterngesellschaften im Auge. Dieses Wahlrecht beruht auf der Überlegung, dass es für die Aktionäre in der Regel bedeutungslos ist, wie hoch das Ausmaß ihres Anteilsbesitzes ist, sofern sie an den betreffenden Gesellschaften im gleichen Verhältnis beteiligt sind.

Im gegenständlichen Fall war am 3. Juli 1997 die Anteilsverwaltung ASPK die Alleingesellschafterin der Bw. (übernehmende AG) und der SPK-F-AG (übertragende AG), weil am selben Tag aber zuvor deren bisherige Alleingesellschafterin, die Anteilsverwaltung SPK-F, als übertragende Gesellschaft nach § 25 Sparkassengesetz mit der Anteilsverwaltung ASPK als übernehmende Gesellschaft verschmolzen worden war.

Der Verschmelzungsvertrag kann als Vertrag zugunsten Dritter angesehen werden (vgl. VwGH 25.09.1997, 96/16/0224, unter Hinweis auf Koppensteiner, GmbHG-Kommentar, Rz 24 zu § 96). Der Verschmelzungsvertrag vom 3. Juli 1997 über die Verschmelzung der SPK-F-AG in die Bw als übernehmende Gesellschaft erwähnt unter Pkt. Viertens ausdrücklich, dass die in

Anlage angeführten Beteiligungen, die auch mit dem bekämpften Bescheid der BUST unterworfen worden sind, auf die Bw. übergehen. Dies ist jedoch entgegen der Rechtsansicht der Bw. nicht unentgeltlich geschehen. Die Gesellschafter der SPK-F-AG haben zwar nicht im Wege einer Kapitalerhöhung weitere Aktien an der Bw. erhalten, sind jedoch als im selben Verhältnis an beiden Gesellschaften Beteiligte für ihre bisherigen Aktien an der durch die Verschmelzung untergehende SPK-F-AG an der dadurch bei der Bw. im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erfolgten Vermögensvermehrung abgefunden worden. Der Vermögensübergang hat den Wert der Gesellschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft erhöht. Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist im gegenständlichen Fall der Tatbestand des § 18 Abs. 1 KVG erfüllt (vgl. VwGH 25.09.1997, 96/16/0224).

Mit der Eintragung der Verschmelzung der SPK-F-AG als übertragende Gesellschaft bei der Bw. als übernehmende Gesellschaft im Firmenbuch am 19. Juli 1997 ist die Bw. gemäß der oben zitierten Bestimmung des § 225a Abs. 3 AktG Gesamtrechtsnachfolgerin der SPK-F-AG geworden. Damit ist nach Ansicht der Berufungsbehörde im gegenständlichen Fall betreffend die im bekämpften Bescheid der BUST unterworfenen Schuldverschreibungen und Dividendenwerte jedenfalls ein Tatbestand des § 18 Abs. 2 Z 1 oder Z 2 KVG erfüllt.

Die Berufungsbehörde teilt diesbezüglich die Rechtsansicht des Bundesfinanzhofes (BFH 13.2.1980 II R 21/78, BStBl II 1980 376):

Unter den Begriff der Einbringung iSd § 18 Abs. 2 Z 1 KVG fallen nämlich vor allem Vermögensübertragungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage. Auch bei der Verschmelzung nach dem Aktiengesetz wird Vermögen in die übernehmende Gesellschaft eingebracht. Der Vermögensübergang ist Ersatz für die bei Auflösung einer Gesellschaft an sich gebotene Liquidation

§ 18 Abs. 2 Z 2 KVG setzt dem Wortlaut nach zwar voraus, dass bei der Auseinandersetzung einer Kapitalgesellschaft Wertpapiere überwiesen werden. Die Verschmelzung findet hingegen ohne Abwicklung statt. Das ändert aber nichts daran, dass die Übertragung des Vermögens im Ganzen im Zuge der Verschmelzung die Abwicklung ersetzt. Deshalb ist bezüglich der übertragenden Gesellschaft die Verschmelzung als der maßgebende Akt der Auseinandersetzung des Vermögens dieser Gesellschaft anzusehen. § 18 Abs. 2 Z 2 KVG meint mit dem Ausdruck „Auseinandersetzung“ vor allem die Geschäfte bei Beendigung einer Kapitalgesellschaft, während § 18 Abs. 2 Z 1 KVG vor allem die Geschäfte bei Gründung einer Kapitalgesellschaft und bei einer Kapitalerhöhung erfasst.

Unter den Begriff der Auseinandersetzung einer Kapitalgesellschaft mit ihren Gesellschaftern iSd § 18 Abs. 2 Z 2 KVG ist zumindest jeder Vorgang zu verstehen, durch den Vermögen der

Gesellschaft im Hinblick auf deren beabsichtigtes und bevorstehendes Erlöschen auf die Gesellschafter oder mit deren Einvernehmen auf einen Dritten übertragen wird. Eine Auseinandersetzung bedeutet auch nicht, dass das Gesellschaftsvermögen „zerschlagen“ wird. Ihrer Funktion nach ist die Verschmelzung nur eine vereinfachte Form der Übertragung von Vermögenswerten einer Gesellschaft. Als Institution verdankt sie ihre Existenz dem Umstand, dass die Übertragung eines größeren Gesellschaftsvermögens in Form der Übereignung sämtlicher einzelner beweglicher Gegenstände und Grundstücke, Abtretung von Forderungen und Übernahme von Verbindlichkeiten bei notwendiger Genehmigung der jeweiligen Gläubiger in der Praxis nicht oder nur unter großen Schwierigkeiten durchzuführen ist. Als Lösung dieser Schwierigkeiten bot sich der Vermögensübergang im Ganzen kraft Gesetzes an (BFH 26.11.1980 II R 139/74, BStBl II 1980 253).

In der Folgeauflage des von der Bw. selbst ins Treffen geführten deutschen Kommentars (Brönner/Kamprad, Kommentar zum KVG, 4. Aufl., S 166f, Rn 4 und 5) findet sich dazu sinngemäß im Wesentlichen Folgendes:

Ein Vertrag, der auf die Übereignung von Wertpapieren einer Kommanditgesellschaft an eine andere Kommanditgesellschaft gerichtet ist, ist auch dann ein steuerpflichtiges Anschaffungsgeschäft, wenn – wie im gegenständlichen Berufungsfall – an beiden Gesellschaften dieselben Gesellschafter beteiligt sind (BFH 12.4.1978, BStBl 1978 II 422).

Die Frage, ob bei einer Verschmelzung von zwei Kapitalgesellschaften nach AktG der Übergang der zum Betriebsvermögen gehörenden Wertpapiere als steuerpflichtiges Anschaffungsgeschäft anzusehen ist, war früher umstritten. Nach ursprünglicher Verneinung hat der BFH in zwei Entscheidungen in diesen Fällen den Tatbestand eines steuerpflichtigen Anschaffungsgeschäftes bejaht (BFH 13.2.1980, BStBl 1980 II, S 376 und 26.11.1980, BStBl 1981, II, S 252).

Dass der Verschmelzungsvertrag ein Anschaffungsgeschäft iSd § 18 KVG und folglich mit BUST belastet ist, wenn im Zuge der Verschmelzung Wertpapiere iSd § 19 KVG übergehen, wird auch von der österreichischen Literatur vertreten (Hügel/Mühlehner/Hirschler, Kommentar zum Umgründungssteuergesetz, Rz 18 zu § 6 UmgrStG, unter Hinweis auf Rief, FJGVR 1996, 1 FN 3; Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, Handkommentar zum Umgründungssteuergesetz<sup>2</sup>, S 65, Rz 9 zu § 6). Auch der Verwaltungsgerichtshof vertritt die Rechtsauffassung, dass der Erwerb von Wertpapieren iSd § 19 KVG ggf. schon durch den Verschmelzungsvertrag, ansonsten durch die Verschmelzung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge der BUST unterliegt (VwGH 25.09.1997, 96/16/0224; 19.02.1998, 97/16/0351; und 16.12.1999, 99/1670146).

Die Berufungsbehörde teilt daher im Lichte der zitierten Literatur und Judikatur die im bekämpften Bescheid vertretene Rechtsansicht, dass im gegenständlichen Fall der dem KVG unterliegende Tatbestand eines Anschaffungsgeschäftes über Wertpapiere iSd § 17 KVG verwirklicht worden ist.

Die nicht zu beanstandende § 21 KVG entsprechende Bewertung wurde im gegenständlichen Fall nach Durchführung eines Vorhaltsverfahrens von den beiden Streitparteien einvernehmlich vorgenommen. Die Bw. macht in der Rechtsmittelschrift jedoch geltend, dass im gegenständlichen Fall die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 4 Umgründungssteuergesetz anzuwenden sei.

Gemäß § 6 Abs. 4 Umgründungssteuergesetz, BGBl. Nr. 699/1991, idF 797/1996 (UmgrStG), sind Verschmelzungen nach § 1 von den Kapitalverkehrsteuern befreit, wenn die übertragende Körperschaft am Tag der Anmeldung des Verschmelzungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch länger als zwei Jahre besteht.

Die übertragende SPK-F-AG wurde im Frühling des Jahres 1997 errichtet (Satzung vom 17. April 1997) und schon im Sommer desselben Jahres wurde der Verschmelzungsbeschluss beim Firmenbuch eingebracht (11. Juli 1997). Die SPK-F-AG als solche erfüllt daher die nach § 6 Abs. 4 UmgrStG erforderliche Bestandsfrist von zwei Jahren zweifellos nicht.

Die Bw. macht nun geltend, die SPK-F-AG sei gemäß § 92 Abs. 4 Bankwesengesetz Rechtsnachfolgerin der SPK-F.

Gemäß § 92 Abs. 2 Bankwesengesetz, BGBl.Nr. 532/1993, in der ab 1. Juli 1966 geltenden Fassung BGBl.Nr. 304/1996 (BWG), können neben anderen Banken auch Sparkassen ihr Unternehmen oder den bankgeschäftlichen Teilbetrieb nur nach den Grundsätzen des Umgründungssteuergesetzes unter Beachtung der nachfolgenden Bestimmungen in eine Aktiengesellschaft einbringen.

Diese Einbringung bewirkt gemäß § 92 Abs. 4 BWG den Rechtsübergang im Wege der Gesamtrechtsnachfolge. Diese erfasst die eingebrachten Betriebsteile und tritt mit der Eintragung der Aktiengesellschaft oder der Kapitalerhöhung in das Firmenbuch ein; die Gesamtrechtsnachfolge ist im Firmenbuch einzutragen. Weiters gilt für den Gläubigerschutz § 226 AktG.

Im gegenständlichen Fall wurde am 27. Juni 1997 die SPK-F-AG in das Firmenbuch eingetragen. Der Firmenbucheintragung vom selben Tag ist zu entnehmen, dass auf Grund des Einbringungs(=Sacheinlage)vertrages vom 12. Mai 1997 der bankgeschäftliche Betrieb der SPK-F gemäß § 92 BWG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in die SPK-F-AG eingebracht

worden ist. Nach Angabe der Bw. erfolgte diese Einbringung nach Art. III UmgrStG rückwirkend zum 31. Dezember 1996.

Gemäß § 19 Abs. 1 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts.

Es ist zwar zutreffend, dass bei der Einbringung nach § 92 Abs. 4 BWG Gesamtrechtsnachfolge eintritt. Im gegenständlichen Fall ist jedoch zu bedenken, dass die Rechtsvorgängerin, die SPK-F (ab 27.6.1997 Anteilsverwaltung SPK-F) trotz dieses Eintritts der Gesamtrechtsnachfolge nicht untergegangen ist (vgl. die ähnlichen Bestimmungen des § 61a Versicherungsaufsichtsgesetz und § 1 Abs. 2 Z 2 SpaltG). Wie oben dargestellt, hat die Anteilsverwaltung SPK-F ja noch bis zu ihrer Verschmelzung mit der Anteilsverwaltung ASPK am 3. Juli 1997 als eigenes Rechtssubjekt bestanden.

In den Gesetzesmaterialien wird die hier anzuwendende Bestimmung des § 6 Abs. 4 UmgrStG (vormals Abs. 3, ÖStZ 1991, 237) wie folgt erläutert:

„Abs. 3 entspricht dem § 2 StruktVG mit der Maßgabe, dass die Befreiungen von einer zweijährigen Mindestbestehensdauer der übertragenden Körperschaft abhängen. Die Zweijahresfrist ist subjektbezogen und daher nur dann gegeben, wenn die Anmeldung der Verschmelzung nach Ablauf von zwei Jahren ab dem Tag der seinerzeitigen Eintragung der übertragenden Körperschaft in das Firmenbuch (Handelsregister) erfolgt. Die in § 2 StruktVG verankerte Kapitalverkehrsteuerbefreiung für den vorbereitenden Anteilserwerb soll entfallen.“

Das Umgründungssteuergesetz soll offensichtlich die Strukturbereinigung erleichtern, nicht jedoch die Schaffung plangemäß nicht einmal ein Jahr existierender Kapitalgesellschaften (hier SPK-F-AG) stimulieren. Nach Ansicht der Berufungsbehörde würde die Zuerkennung der Befreiung von der hier strittigen BUST nicht nur dem eindeutigen Wortlaut, sondern auch dem Sinn des § 6 Abs. 4 UmgrStG und der Absicht des Gesetzgebers dieser Bestimmung widersprechen. Auch hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 19.02.1998, 97/16/0351) dem Ansinnen, § 6 Abs. 4 UmgrStG extensiv zu interpretieren, eine Absage erteilt.

Außerdem sind die Konsequenzen der Gesamtrechtsnachfolge für das Steuerrechtsverhältnis weniger umfassend, als man aus § 19 Abs. 1 BAO zunächst entnehmen könnte. Dieser Bestimmung kommt nämlich lediglich für die bereits entstandenen Abgabenschulden und –haftungen sowie die mit ihnen untrennbar verbundenen Positionen Bedeutung zu. Hinsichtlich der Tatbestandswirkung der Rechtsnachfolge sowie der Auswirkungen auf Verfahrensrechtsverhältnisse, die losgelöst von Steuerschulden und Steuerhaftungen zu

beurteilen sind, besteht dagegen zwischen Gesamt- und Einzelrechtsnachfolge kein grundlegender Unterschied (Gassner, in FS Stoll, S 331).

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass auch das Bundesministerium für Finanzen der Rechtsauffassung ist, dass der subjektbezogene Wortlaut des § 6 Abs. 4 UmgrStG auch bei schon vorausgehender Gesamtrechtsnachfolge keine Zusammenrechnung der Bestandsdauer zulässt (Rz 327 UmgrStR zu Art. I).

Der mit der Überschrift „Mehrfache Umgründungen auf einen Stichtag“ versehene § 39 UmgrStG in der ab 31.12.1996 geltenden Fassung BGBl.Nr. 797/1996 lautet wie folgt:

*„Werden mehrere Umgründungen, die dasselbe Vermögen ganz oder teilweise betreffen, auf einen Stichtag bezogen, gilt für ertragsteuerliche Zwecke erst die letzte Vermögensübertragung für den oder die davon betroffenen Rechtsträger als mit dem Beginn des auf den ersten Umgründungsstichtag folgenden Stichtages bewirkt, wenn dies von sämtlichen an den Umgründungen Beteiligten in einem Umgründungsplan festgelegt wird. Voraussetzung ist, dass der Umgründungsplan spätestens am Tag der Beschlussfassung der ersten Umgründung gefasst und in allen Umgründungsverträgen auf diesen Plan Bezug genommen wird.*

§ 39 UmgrStG betrifft nach seinem Wortlaut dasselbe Vermögen und damit die Besitzfrist. Die von der Bw. ins Treffen geführten erläuternden Bemerkungen zu dieser Bestimmung sind deshalb nach Ansicht der Berufungsbehörde zur Interpretation der in § 6 Abs. 4 UmgrStG angesprochenen Bestandsfrist nicht entscheidend.

Aus all diesen Überlegungen konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 12. Februar 2008