



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 9. Dezember 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 11. November 1998 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom **30. Jänner 1997** beteiligte sich Frau-M mit einer Einlage von 800.000,00 S als **atypisch stille Gesellschafterin** (Beteiligung auch an den stillen Reserven und am Firmenwert) durch Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG **rückwirkend per 30. April 1996 am** bereits mehr als zwei Jahre bestehenden nicht protokollierten **Gewerbeunternehmen** (Kraftfahrzeug- und Landmaschinenhandel und Werkstätte) **ihres Gatten** Herr-M.

Mit Gesellschaftsvertrag vom **22. Juni 1998** gründeten T.M. als Komplementärin und die beiden genannten Ehegatten als Kommanditisten mit einer Haftsumme von je 100.000,00 S die M-KG.

Am 23. September 1998 errichtete Herr-M die M-GmbH, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer er ist.

Mit **Zusammenschlussvertrag** vom **30. September 1998** brachten Herr-M sein oben genanntes Gewerbeunternehmen und Frau-M ihre atypische stille Beteiligung daran gemäß **Art. IV UmgrStG rückwirkend per 31.12.1997** in die M-KG ein. Frau-M brachte dabei dies **atypische stille Beteiligung am Gewerbeunternehmen ihres Gatten** in Anrechnung auf ihre unveränderte Hafteinlage und **zur Erhöhung ihres Gesellschaftsanteiles an der KG** ein.

Da zugleich die bisherige Komplementärin T.M. durch die M-GmbH ersetzt wurde, änderte sich der Firmenname von M-KG auf M-GmbH&CoKG.

Mit **Gesellschaftsteuerbescheid** vom **11. November 1998** setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Linz für die **Einlage von 800.000,00 S** der Frau-M laut Abgabenerklärung vom 19. Oktober 1998 die **Gesellschaftsteuer** von 1% für den Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber gemäß **§ 2 Z 1 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG)** mit 8.000,00 S fest und begründete dies wie folgt (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

Da die **Beteiligung** von Frau-M am Tag des Zusammenschlussvertrages, das sei nach Parteiangabe der 30. September 1998, **nicht länger als 2 Jahre als Vermögen** der Frau-M bestehe (der Zusammenschluss- zugleich Gesellschaftsvertrag zur Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft sei am 30. Jänner 1997 abgeschlossen) sei hinsichtlich der atypischen stillen Einlage von Frau-M die **Befreiungsbestimmung gemäß § 26 Abs. 3 UmgrStG nicht anwendbar**.

Mit Schriftsatz vom **9. Dezember 1998** wurde dagegen von der M-GmbH&CoKG **berufen**, eine Festsetzung mit 0,00 S beantragt und dies wie folgt begründet:

Mit Gesellschaftsvertrag vom 30. Jänner 1997 sei der Zusammenschluss zur atypisch stillen Gesellschaft zum Betrieb des Unternehmens Herr-M erfolgt, allerdings aufgrund des Umgründungssteuergesetzes mit steuerlicher Rückwirkung per 30. April 1996. Zu diesem Stichtag sei eine entsprechende Zusammenschlussbilanz errichtet worden, sodass eine **Beteiligung am Betriebsvermögen** durch Frau-M seit diesem Zeitpunkt gegeben sei. Da für die Beurteilung, ob eine Befreiung gemäß § 26 Abs. 3 UmgrStG vorliegt, eine Betrachtung vom Zeitpunkt des Abschlusses eines entsprechenden Vertrages rückwirkend zum Zeitpunkt der erstmaligen Zurechnung des entsprechenden Vermögens vorzunehmen sei, ergebe sich daraus ein mehr als zweijähriger Zeitraum und somit die Voraussetzung für die Befreiung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 2 Z 1 iVm § 8 Kapitalverkehrsteuergesetz, DRGBI 1, S 1058 idgF (KVG), unterliegt der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber der Gesellschaftsteuer von 1%.

Gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 KVG gelten als Kapitalgesellschaften iSd KVG auch Kommanditgesellschaften, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine Kapitalgesellschaft gehört.

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 KVG gelten als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften Aktien und sonstige Anteile, ausgenommen die Anteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft oder einer Kommandit-Erwerbsgesellschaft.

Als Gesellschafter gelten gemäß § 5 Abs. 2 die Personen, denen die im Abs. 1 bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen.

Der Transfer der bisherigen stillen Beteiligung am Einzelunternehmen ihres Gatten durch Frau-M im Wege des Zusammenschlusses an die M-GmbH&CoKG hat der bisherigen atypischen stillen Gesellschafterin nach der Zusammenschlussbilanz per 31. Dezember 1997 eine Kommanditeinlage von 800.000,00 S an der M-GmbH&CoKG verschafft und unterliegt nach den oben zitierten Bestimmungen des KVG daher zweifellos der Gesellschaftsteuer, was von den Parteien auch gar nicht bestritten wird. Strittig ist im gegenständlichen Fall jedoch, ob dieser Vorgang nach dem Umgründungssteuergesetz befreit ist.

Gemäß § 26 Abs. 3 Umgründungssteuergesetz, BGBl 1991/699, idF BGBl 1996/797 (UmgrStG), sind Zusammenschlüsse nach § 23 hinsichtlich des übertragenen Vermögens (§ 23 Abs. 2) von den Kapitalverkehrssteuern und von den Gebühren nach § 33 TP 21 des Gebührengesetzes befreit, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Übertragenden besteht.

Gemäß § 23 Abs. 2 UmgrStG zählen zum Vermögen nur Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile im Sinne des § 12 Abs. 2.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG zählen zum Vermögen Mitunternehmeranteile, das sind Anteile an Gesellschaften, bei denen Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988) der Mitunternehmerschaft vorliegt, an dem die Beteiligung besteht.

Zum Erkenntnis des **VwGH 18.06.2002, 2001/16/0597**, gibt es zur Befreiung umgründungsbedingter Vorgänge von der Kapitalverkehrssteuer folgenden **Rechtssatz Nr. 2**:

*„Der Gesetzgeber unterscheidet in seiner Diktion betreffend den bei einzelnen Umgründungsvorgängen jeweils relevanten Zeitraum zwischen dem Zeitraum des Bestehens der übertragenden Körperschaft (so zB in §§ 6 Abs. 4 bzw. 11 Abs. 4 UmgrStG) bzw. dem Bestehen des Vermögens als **Vermögen des Einbringenden** (so zB in §§ 22 Abs. 3 und **26 Abs. 3** leg. cit.) bzw. als Vermögen der zu teilenden Personengesellschaft (§ 31 Abs. 2 leg. cit.) bzw. dem Bestehen des Vermögens als Vermögen der zu spaltenden Körperschaft (§ 38 Abs. 5 leg. cit.). Allen diesen Regelungen gemeinsam ist, dass nicht auf die Dauer der Existenz des Vermögens an sich, sondern immer bezogen auf die Dauer der Zugehörigkeit des Vermögens zum jeweiligen Rechtsträger abgestellt wird. In diesem Sinn sprechen auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage (266 der Blg. zu den sten. Prot. des NR, 18. GP) betreffend § 6 Abs. 4 UmgrStG ausdrücklich von einer "zweijährigen Mindestbestehensdauer der übertragenden Körperschaft" und betonen dabei, dass die Zweijahresfrist subjektsbezogen ist. Aus den Erläuterungen zu § 22 Abs. 3 UmgrStG ("Vermögen des Einbringenden") wird dazu noch besonders deutlich, dass es auch im Falle der Gesamtrechtsnachfolge für den **Fristbeginn auf den zivilrechtlichen Erwerbsvorgang ankommt**. Aus den aufgezeigten gesetzlich geregelten Fällen und den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ist eindeutig zu entnehmen, dass es nicht auf den Bestand des übertragenen Vermögens schlechthin, sondern immer auf das Bestehen des jeweiligen Vermögens als Vermögen des übertragenden bzw. einbringenden bzw. zu teilenden oder zu spaltenden **Rechtsträgers, also auf das subjektbezogene Bestehen des Vermögens ankommt**. Allein der Umstand, dass Hügel (in seiner Auseinandersetzung mit dem Gesetzesentwurf in ecolex 1991, 802ff) die Zwei-Jahres-Frist als "unverständlich" bezeichnete, ist noch nicht geeignet, den Verwaltungsgerichtshof zu der von der Beschwerdeführerin angeregten Antragstellung gemäß Art. 140 B-VG zu veranlassen."*

Zum Erkenntnis des VwGH 21.02.1996, 95/16/0161, gibt es zu § 26 Abs. 3 UmgrStG folgenden Rechtssatz Nr. 1:

„Voraussetzung für die Befreiung von der Gesellschaftsteuer ist, dass das an die neu gegründete Personengesellschaft übertragene Vermögen ALS VERMÖGEN DES ÜBERTRAGENDEN länger als zwei Jahre bestanden hat. Es kommt nicht darauf an, ob das übertragene Vermögen als solches einem Unternehmen (richtig: Betrieb) – unabhängig davon, wem dieses Vermögen zuzurechnen war – gedient hat."

Gemäß Pkt. ZWEITENS des oben genannten Notariatsaktes vom 30. Jänner 1997 ist der von Frau-M geleistete Barbetrag von 800.000,00 S in das Vermögen und Eigentum des Herr-M übergegangen. Frau-M hat dadurch eine (atypische) stille Beteiligung iSd § 178 Abs. 1 HGB („Wer sich als stiller Gesellschafter an einem Handelsgewerbe, das ein anderer betreibt, mit einer Vermögenseinlage beteiligt, hat die Einlage so zu leisten, dass sie in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts übergeht.“) am Gewerbebetrieb ihres Gatten erworben.

Die Befreiung des § 26 Abs. 3 UmgrStG tritt nur insoweit ein, als die zu übertragende Betriebseinheit am Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages zivilrechtlich länger als zwei Jahre als Vermögen des Übertragenden besteht. Mangels zivilrechtlicher Rückwirkung des Zusammenschlusses ist die Zweijahresfrist vom Tag des Abschlusses des

Zusammenschlussvertrages rückzurechnen. Bei einem vorangegangenen Erwerb im Rahmen einer Umgründung mit zivilrechtlicher Einzelrechtsnachfolge beginnt die 2-Jahres-Frist nicht mit dem Umgründungstichtag (vgl. Sulz, in Helbich/Wiesner/Bruckner Umgründungen, IV, § 26, Pkt. 6.2, Rz 65, 66 und 73).

Der Zusammenschluss nach dem UmgrStG bewirkt nämlich keine zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge. Für Zwecke der Gewinnermittlung fingiert dessen § 25 Abs. 1 eine Gesamtrechtsnachfolge, wenn die übernehmende Personengesellschaft die Buchwerte fortführt. § 24 Abs. 1 UmgrStG verweist auch auf § 14, nach dessen Abs. 2 die Einkünfte des Einbringenden so zu ermitteln sind, „als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungstichtages erfolgt wäre.“ Als lex specialis geht diese Regelung dem allgemeinen steuerrechtlichen Rückwirkungsverbot vor (Neuner, Stille Gesellschaft im Abgabenrecht, 4. Aufl., S 353 R 40, S 355 R 46).

Das UmgrStG ist vom Grundsatz der ertragsteuerlichen Rückwirkungsfiktion getragen (Walter, Umgründungssteuerrecht, 4. Aufl., S 21, Rz 15). Insbesondere bei Verkehrsteuern gilt jedoch der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann (VwGH 30.04.2003, 2002/16/0271; und 25.02.1993, 92/16/0160).

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.01.1994, 93/15/0161, Rechtsatz Nr. 2; 03.05.1983, 82/14/0277, Rechtssatz Nr. 1) sind rückwirkende Rechtsgeschäfte ungeachtet ihrer zivilrechtlichen und handelsrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechts grundsätzlich nicht anzuerkennen; es sei denn, der Gesetzgeber selbst hat diesen Grundsatz durch eine besondere Vorschrift ausdrücklich oder schlüssig (nach der der Vorschrift offenbar zugrunde liegenden Absicht) durchbrochen.

Nach der Formulierung der hier anzuwendenden Bestimmungen des UmgrStG (§ 24 Abs. 1 iVm § 14 Abs. 2) wird die Rückwirkung für die Ermittlung der „Einkünfte des Einbringenden“ und somit für das Ertragsteuerrecht normiert. Für die Verkehrssteuern, insbesondere die vorgeschriebene Gesellschaftssteuer nach dem KVG gilt diese Fiktion im Lichte der oben zitierten Judikatur und Literatur nicht.

Nach diesem Verständnis hat Frau-M ihren Mitunternehmeranteil als atypisch stille Gesellschafterin mit Abschluss des Notariatsaktes vom 30. Jänner 1997 und nicht schon rückwirkend am Zusammenschlussstichtag 30. April 1996 erworben. Das Finanzamt hat daher im bekämpften Bescheid zu Recht die Erfüllung der zur Erlangung der Befreiung von der Gesellschaftsteuer erforderliche Besitzfrist von zwei Jahren iSd § 26 Abs. 3 UmgrStG verneint.

Zweck der Kapitalverkehrssteuerbefreiung des UmgrStG (hier § 26 Abs. 3) ist es, bereits der Gesellschaftsteuer unterzogene Kapitalerträge nicht noch einmal zu besteuern (vgl. Rief, Das neue Kapitalverkehrssteuerrecht und die Rspr. des EuGH, SWK-Sonderheft 1995, Rz 84 und Rz 92 ff). Die Zweijahresfrist des § 26 Abs. 3 UmgrStG soll verhindern, dass Einzelfirmen oder Personengesellschaften mit der Absicht neu gegründet werden, sie unter Ausnützung der abgabenrechtlichen Begünstigungen zu einer Personengesellschaft zusammenzuschließen (vgl. Helbich, Umgründungen auf der Grundlage des Strukturverbesserungsgesetzes, unter Hinweis auf die erläuternden Bemerkungen zu den Vorläuferbestimmungen §§ 8 und 11 StruktVG).

Zu einer Doppelbelastung mit Gesellschaftsteuer ist es im gegenständlichen Fall nicht gekommen. Die in der Berufung geforderte gänzliche Entlastung der gegenständlichen Einbringung eines Anteiles einer beschränkt haftenden Mitunternehmerin von Gesellschaftsteuer wäre mit der geltenden Rechtslage nicht vereinbar.

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

Linz, am 17. Jänner 2008