



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Confida Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 20. Juni 2001 betreffend Börsenumsatzsteuer entschieden:

Die Berufung wird als **unbegründet abgewiesen**.

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

Die im Dezember 1999 errichtete und im Jänner 2000 ins Firmenbuch eingetragene MGB-GmbH, deren alleinige Gesellschafterin die A-GmbH war, war zu jeweils 50% Gesellschafterin sowohl der TGE-GmbH (errichtet im Jahr 1993) als auch der PGE-GmbH. Zweiter Gesellschafter sowohl der TGE-GmbH als auch der PGE-GmbH war (auch zu je 50%) M.W..

M.W. war als alleiniger Gesellschafter der MH-GmbH, der Alleingesellschafterin der A-GmbH, sohin an allen Gesellschaften unmittelbar oder zumindest mittelbar beteiligt.

Im Zuge eines umfassenden Umgründungsplanes wurde zunächst mit Vertrag vom 25. Mai 2000 die TGE-GmbH auf die PGE-GmbH verschmolzen. In einem weiteren Schritt wurde dann, ebenfalls mit Notariatsakt vom 25. Mai 2000, die MGB-GmbH auf die PGE-GmbH verschmolzen.

Nach dem Inhalt der diesbezüglichen Vertragsurkunde würde die MGB-GmbH als übertragende Gesellschaft durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes im Wege der Gesamtrechtsnachfolge im Sinne des § 96 GmbH-Gesetz mit allen Rechten und Pflichten unter Verzicht auf die Liquidation rückwirkend zum Ablauf des 31. Dezember 1999 mit der PGE-GmbH als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Eine Kapitalerhöhung erfolge nicht. Der Geschäftsanteil der MGB-GmbH an der PGE-GmbH gehe im Wege der Gesamtrechtsnachfolge mit der Eintragung dieser Verschmelzung in das Firmenbuch gemäß § 225a Abs. 3 Aktiengesetz auf die A-GmbH über. Verwiesen werde weiters auf die Generalversammlungsbeschlüsse der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft vom gleichen Tag, in denen über diesen Verschmelzungsvorgang Beschluss gefasst worden sei. Sämtliche mit der Errichtung des Verschmelzungsvertrages und alle hiemit verbundenen Kosten würde die übernehmende Gesellschaft tragen.

Mit notariell bekräftigtem Beschluss vom 25. Mai 2000 wurde dieser Verschmelzungsvertrag in der oben dargelegten Form durch die Gesellschafterin (A-GmbH) der übertragenden Gesellschaft (MGB-GmbH) genehmigt. Ebenso wurde der gegenständliche Verschmelzungsvertrag mit notariell bekräftigtem Beschluss vom gleichen Tag durch die Gesellschafter (M.W. und die MGB-GmbH) der übernehmenden Gesellschaft (PGE-GmbH) genehmigt. Anders als im erstangeführten Generalversammlungsbeschluss ist im letztgenannten Beschluss noch zusätzlich festgehalten, dass der Geschäftsanteil der übertragenden Gesellschaft (MGB-GmbH) an der übernehmenden Gesellschaft (PGE-GmbH) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge mit der Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch gemäß § 225a Abs. 3 Aktiengesetz auf die A-GmbH (als (alleinige) Muttergesellschaft der übertragenden MGB-GmbH) übergehe.

Die Eintragung dieses Verschmelzungsvorganges in das Firmenbuch erfolgte, nach Antrag vom 30. Mai 2000, am 15. Juni 2000. Mit Wirksamkeit vom 26. August 2000 wurde der Firmenwortlaut der übernehmenden Gesellschaft (PGE-GmbH) auf MG-GmbH (die Berufungswerberin, in der Folge: Bw.) geändert.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Nachschau bei der Bw. gelangte der Prüfer zur Ansicht, für die Verschmelzung der MGB-GmbH auf die PGE-GmbH könnte die Begünstigung nach § 6 Abs. 4 UmgrStG nicht zur Anwendung gelangen, da die MGB-GmbH als übertragende Gesellschaft im Zeitpunkt der Anmeldung des Verschmelzungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch noch nicht zwei Jahre bestanden habe. Vielmehr liege bei einem Erwerb eigener Anteile, wenn eine Muttergesellschaft auf die Tochtergesellschaft (down-stream) verschmolzen wird, ein börsenumsatzsteuerpflichtiges Anschaffungsgeschäft vor. Als Bemessungsgrundlage ermittelte der Prüfer einen aus zeitnah und im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erfolgten Anteilsverkäufen abgeleiteten gemeinen Wert der Anteile in Höhe von S 22.660.000,00.

Den Feststellungen und der Auffassung des Prüfers folgend setzte das Finanzamt (im Folgenden: FA) mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid, von der gerade dargelegten Bemessungsgrundlage ausgehend, der Bw. gegenüber Börsenumsatzsteuer (BUST) im Betrag von S 566.500,00 (entspricht Euro 41.169,16) fest. Begründend hiezuv verwies das FA auf den beigelegten, die Feststellungen und Folgerungen des Prüfungsorganes enthaltenden, Nachschaubericht.

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw. damit, dass im gegenständlichen Fall eine rechtsgeschäftliche Übertragung von Wertpapieren nicht erfolgt sei. Egal ob man von einem Durchgangserwerb eigener Anteile im Wege der Universalsukzession durch die Tochtergesellschaft und Auskehrung an die Gesellschafter ipso iure oder von einem direkten Übergang des Geschäftsanteiles ex lege an die Gesellschafter (der Muttergesellschaft) ausgehe, liege dennoch kein Anschaffungsgeschäft im Sinne des § 18 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) und sohin auch kein BUST-pflichtiger Vorgang vor. Auch Wiesner, RWZ 5/2000, 131ff, vertrete diese Auffassung. Da beim Verwaltungsgerichtshof (VwGH 2000/16/0589 zum gleichen Sachverhalt ein Verfahren anhängig sei, ersuchte die Bw. um Aussetzung ihres Berufungsverfahrens gemäß § 281 Bundesabgabenordnung (BAO).

Antragsgemäß setzte die infolge Vorlage der Berufung zuständig gewordene ehemalige Finanzlandesdirektion für Kärnten das Verfahren nach § 281 Abs. 1 BAO aus.

Nach Ergehen des VwGH-Erkenntnisses vom 18.9.2003, 2000/16/0589, wies die Bw. in einem ergänzenden Schriftsatz darauf hin, dass, im Gegensatz zu den Sachverhalten des vorangeführten VwGH-Verfahrens sowie der Vorerkenntnisse 16.12.1999, 99/16/0146 und 25.9.1997, 96/16/0224, wo jeweils in den Vertragsurkunden die rechtsgeschäftliche Übertragung der Geschäftsanteile vereinbart worden wäre, in ihrem eigenen Fall sich in der

Vertragsurkunde keine Formulierung finden lasse, wonach ein rechtsgeschäftlicher Übergang erfolgen solle. Der Geschäftsanteil an der Tochter(gesellschaft) (PGE-GmbH) sei als Bestandteil des Verschmelzungsvermögens der Mutter(gesellschaft) (MGB-GmbH) nach herrschender Lehrmeinung und Rechtsprechung des OGH auf die Tochter übergegangen und ipso iure an die Gesellschafter(in) (A-GmbH) der Mutter ausgekehrt worden. Der Eigentumserwerb erfolgte sohin nicht aufgrund eines Rechtsgeschäftes, sondern ex lege. Der Verschmelzungsvertrag wäre daher nicht Titel des Eigentumserwerbes der übernehmenden Gesellschaft, sondern Rechtsgrund dafür, dass sich der Eigentumserwerb aufgrund des Gesetzes vollziehen konnte. Ein Anschaffungsgeschäft im Sinne des § 18 KVG und auch ein Geschäft im Sinne des § 18 Abs. 2 Z 1 leg. cit. könnten schon deshalb nicht vorliegen, da ein Verschmelzungsvertrag weder den Erwerb des Eigentums an Wertpapieren noch die Einbringung von Wertpapieren in Kapitalgesellschaften zum Gegenstand habe, sondern die Vereinigung rechtlich selbständiger Unternehmen zu einer neuen rechtlichen Einheit.

Im Zuge eines vom Unabhängigen Finanzsenat (UFS) als nunmehr zuständige Rechtsmittelbehörde anberaumten Erörterungstermines gab die Vertreterin der Bw. zunächst bekannt, dass Rechtsnachfolgerin der Bw. die WPI-GmbH sei. Weiters werde die vom Prüfer aufgrund von im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erfolgten, zeitnahen Anteilsverkäufen abgeleitete und mit S 22.660.000,00 ermittelte Bemessungsgrundlage ausdrücklich außer Streit gestellt. In der Sache selbst wiederholte die Vertreterin der Bw. ausführlich das bisherige Vorbringen und wies nochmals dezidiert darauf hin, dass im vorliegenden Fall, anders als bei den bisher vom VwGH entschiedenen Verfahren, keine rechtsgeschäftlichen Verfügungen über die Verwendung der verschmolzenen Anteile getroffen worden wären. Wenn auch das Vorliegen eines bloßen "Durchgangserwerbes" hier wohl nicht bestritten werden könne, so unterliege ein derartiger Vorgang, mit dem sich der VwGH bisher noch nicht auseinandergesetzt habe, nach Ansicht der Bw., gestützt auf die Lehrmeinung von Wiesner, ebenfalls nicht der BUST. Der Vertreter des FA wendete hiezu ein, dass man aus der im, den Verschmelzungsvertrag genehmigenden, Generalversammlungsbeschluss der übernehmenden Gesellschaft enthaltenen und oben wiedergegebenen Formulierung eventuell eine rechtsgeschäftliche Verfügung ableiten könnte. Selbst wenn dem nicht so sei, wäre der bloße "Durchgangserwerb" im Lichte der bisher vorliegenden VwGH-Erkenntnisse und der darin zitierten Ansichten von Lehre und Judikatur nach Meinung des FA sehr wohl BUST-pflichtig.

Mit Telefax vom 21. September 2004 hat die Vertreterin der Bw. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurückgezogen.

***Über die Berufung wurde nach Fortsetzung des Verfahrens gemäß § 281 Abs. 2
BAO erwogen:***

Gemäß § 17 Abs. 1 KVG in der auf das gegenständliche Berufungsverfahren noch anwendbaren Fassung unterliegt der Börsenumsatzsteuer der Abschluss von Anschaffungsgeschäften über Wertpapiere, wenn die Geschäfte im Inland (...) abgeschlossen werden.

Nach § 18 Abs. 1 leg. cit. sind Anschaffungsgeschäfte entgeltliche Verträge, die auf den Erwerb des Eigentums an Wertpapieren gerichtet sind. Als Anschaffungsgeschäfte gelten nach § 18 Abs. 2 Z 1 KVG auch Geschäfte, die das Einbringen von Wertpapieren in eine Kapitalgesellschaft oder eine andere Personenvereinigung zum Gegenstand haben.

Gemäß § 19 Abs. 1 Z 2 in Verbindung mit § 19 Abs. 2 KVG gelten als Wertpapiere ua. auch Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften.

Unstrittig ist im vorliegenden Fall, dass mit dem verfahrensgegenständlichen Verschmelzungsvertrag auch als Wertpapiere geltende Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft, nämlich der Geschäftsanteil der MGB-GmbH an der PGE-GmbH, übertragen worden sind. Wenn nun die Bw. vorbringt, anders als in den bisher vom VwGH entschiedenen Beschwerdefällen Zlen. 96/16/0224, 99/16/0146 und 2000/16/0589 sei in ihrem eigenen Fall keine ausdrückliche rechtsgeschäftliche Verfügung über den übergehenden Geschäftsanteil erfolgt, weshalb § 18 Abs. 1 KVG nicht zur Anwendung gelangen könne, so erweist sich dies nach Meinung des UFS als zutreffend. Im gesamten die Verschmelzung betreffenden Vertragswerk lassen sich keine rechtsgeschäftlichen Vereinbarungen über die Verwendung des übertragenen Geschäftsanteiles der Mutter an der Tochter, etwa zur Abfindung der Gesellschafterin der übertragenden Gesellschaft, wie dies vergleichsweise in den bereits mehrfach zitierten VwGH-Judikaten besonders deutlich und ausdrücklich geregelt war, finden. Dem Ansinnen des FA, aus dem Generalversammlungsbeschluss der übernehmenden PGE-GmbH, womit der Verschmelzungsvertrag von deren Gesellschaftern genehmigt wurde, könne eventuell eine rechtsgeschäftliche Verfügung abgeleitet werden, ist entgegenzuhalten, dass eine derart extensive Auslegung der maßgeblichen Textpassage nicht angebracht scheint. Mit dieser Formulierung, wonach der Geschäftsanteil der MGB-GmbH an der PGE-GmbH im Wege der Gesamtrechtsnachfolge mit der Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch gemäß § 225a Abs. 3 Aktiengesetz auf die A-GmbH als Muttergesellschaft der übertragenden MGB-GmbH übergehe, wollten die Gesellschafter der PGE-GmbH nach Auffassung der Berufungsbehörde offenkundig keine rechtsgeschäftliche Verfügung treffen,

sondern handelt es sich hierbei bloß um eine klarstellende Wiedergabe der im § 225a Abs. 3 Aktiengesetz enthaltenen Rechtsfolgen der Verschmelzung bzw. der Eintragung derselben in das Firmenbuch. In dieser Hinsicht konnte sohin der Ansicht der Bw. gefolgt werden.

Ungeachtet dessen wurde nach Meinung des UFS im gegenständlichen Fall dennoch ein der BUST unterliegender Tatbestand verwirklicht. So wird nach übereinstimmender Auffassung von Lehre (Hügel, Verschmelzung und Einbringung 630f; Saurer, Aktienrechtliche Grenzen beim down-stream-merger, NZ 1995, 169) und der dieser folgenden Rechtsprechung (VwGH 25.9.1997, 96/16/0224, und VwGH 16.9.2003, 2000/16/0589; OGH 11.11.1999, 6 Ob 4/99b) auch bei einer down-stream erfolgten Verschmelzung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung die übernehmende Tochter im Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch zumindest für eine "juristische" Sekunde Eigentümerin ihrer eigenen Anteile. Ein derartiger "Durchgangserwerb", dessen Vorliegen von der Bw. weder im Berufungsschriftsatz noch anlässlich des mit ihrer steuerlichen Vertreterin abgehaltenen Erörterungstermines dezidiert ausgeschlossen wurde, stellt sich nun aber als ein BUST-pflichtiger Vorgang dar (Rief, FJ-GVR 1996, 1; BMF vom 8. September 1995, ecolex 1995, 928). Auch der VwGH scheint dieser Ansicht nicht grundsätzlich entgegenzutreten (vgl. die Ausführungen im Erkenntnis VwGH 25.9.1997, 96/16/0224). Der Erwerb der eigenen Anteile, wenn auch nur für einen kurzen Zeitraum, bedeutet einen Wechsel in der Rechtszuständigkeit und ist sohin ein der BUST unterliegendes Anschaffungsgeschäft (Rief, a.a.O.). Aman, SWK 1992, A I 372ff, erblickt sogar, neben dem "Durchgangserwerb" der eigenen Anteile durch die übernehmende Tochter, in der weiteren Übertragung ("Auskehrung") der Anteile an (den) die Gesellschafter der Mutter einen zusätzlichen, zweiten steuerpflichtigen Erwerbsvorgang. Angesichts des oben aufgezeigten Umstandes, dass sich im ganzen Vertragswerk keine Hinweise auf eine rechtsgeschäftliche Verfügung über die Verwendung des übertragenen Geschäftsanteiles im Sinne einer "Auskehrung" finden lassen, ist ein weiteres Eingehen auf die, im Übrigen nicht ungeteilte, Meinung von Aman hinsichtlich eines zweiten steuerpflichtigen Erwerbsvorganges entbehrlich. Jedenfalls verbleibt aber der im Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung ins Firmenbuch erfolgte Erwerb der eigenen Anteile als ein die BUST-Pflicht auslösender Vorgang.

Die Bw. wendete weiters ein, auch ein Geschäft im Sinne des § 18 Abs. 2 Z 1 KVG könne nicht vorliegen, da ein Verschmelzungsvertrag nicht die Einbringung von Wertpapieren in Kapitalgesellschaften zum Gegenstand habe, sondern die Vereinigung rechtlich selbständiger Unternehmen zu einer Einheit. Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz, Kurzkommentar², S 232, indes führt hiezu aus, dass sich der Begriff des Einbringens nicht für alle Rechtsgebiete einheitlich abgrenzen lasse. Zwar werde er vielfach als Umschreibung der Sacheinlage

verwendet, zwingend sei diese Definition aber nicht. Im Bereich des Verkehrsteuerrechtes sei auch die Übertragung durch Verschmelzung als Einbringung zu verstehen. Dies ergebe sich daraus, dass die Verschmelzung nur technisch eigenständig sei. Ihrer Funktion nach wäre sie lediglich eine vereinfachte Form der Übertragung der Vermögenswerte einer Gesellschaft.

Noch weitergehende Ausführungen dazu enthält das, auch von Dorazil, a.a.O., zitierte, Urteil des Bundesfinanzhofes (BFH 26.11.1980, II R 93/73, BStBl II 1981, 252, zur vergleichbaren Bestimmung des deutschen Kapitalverkehrsteuergesetzes (in der Folge zur leichteren Unterscheidbarkeit: dKVStG 1959). Entsprechend seinem Sinn und Zweck, den Kapitalverkehr in Form der Übertragung bestimmter, in einem gewissen Grad fungibler vermögenswerter Rechte zu besteuern, erfasse § 18 dKVStG 1959 sämtliche Arten einer solchen Übertragung, also auch diejenige der Verschmelzung nach dem Aktiengesetz. Sinn und Zweck des Gesetzes würden demnach insoweit keine einschränkende Auslegung des § 18 dKVStG 1959 gebieten. Für die Anwendung des § 18 dKVStG 1959 mache es keinen Unterschied, ob die (zum Vermögen der einen Gesellschaft gehörenden) Gegenstände einzeln auf die (andere) Gesellschaft übertragen würden oder im Wege der Verschmelzung und damit der Gesamtrechtsnachfolge auf sie übergehen würden. Schon nach den entsprechenden Vorgängerbestimmungen sei der Übergang von Wertpapieren im Wege der Gesamtrechtsnachfolge als "Einbringen" verstanden worden. Die Verschmelzung als Institution verdanke ihre Existenz dem Umstand, dass die Übertragung eines größeren Gesellschaftsvermögens in Form der Übereignung sämtlicher einzelner Vermögensgegenstände in der Praxis nicht oder nur unter großen Schwierigkeiten durchzuführen wäre. Als Lösung dieser Schwierigkeiten habe sich daher der Vermögensübergang im Ganzen kraft Gesetzes angeboten. Im Ergebnis gelangte der BFH sohin zur Ansicht, dass ein Verschmelzungsvertrag, bei dem zum Vermögen der übertragenden Gesellschaft auch Wertpapiere gehören, ein Geschäft, welches das Einbringen von Wertpapieren in eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 18 dKVStG 1959 zum Gegenstand habe, darstellen würde.

Im hier zu beurteilenden Fall wurde mit Notariatsakt vom 25. Mai 2000 die zum 31. Dezember 1999 rückwirkende Verschmelzung der MGB-GmbH auf die PGE-GmbH vereinbart und im Anschluss daran von den Gesellschaftern der Vertragsparteien genehmigt. Zum Vermögen der übertragenden MGB-GmbH gehörten Wertpapiere, nämlich der Geschäftsanteil an der PGE-GmbH. Für eine "juristische" Sekunde lang hat nun die PGE-GmbH im Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung ins Firmenbuch am 15. Juni 2000 Eigentum an ihren eigenen Anteilen erworben. Im Lichte der oben wiedergegebenen herrschenden Meinung von Lehre

und Judikatur stellt dies für die Berufungsbehörde einen BUST-pflichtigen Vorgang gemäß § 18 Abs. 2 Z 1 KVG dar, für den die Steuerschuld im Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch entstanden ist.

Daran vermag auch der Hinweis der Bw. auf die Ansicht von Wiesner, RWZ 5/2000, nichts zu ändern. Obschon Wiesner in diesem Artikel die dort besprochene Entscheidung des VwGH vom 16. Dezember 1999, Zl. 99/16/0146, aus mehreren Gründen als "verwirrend" erachtet und Widersprüche zu erblicken vermeint, so gelangt er dennoch zur Folgerung (vgl. hiezu den letzten Satz des mit "Folgerungen" überschriebenen Absatzes), "dass ein theoretischer Verzicht (Anm.: auf eine ausdrückliche rechtsgeschäftliche Regelung hinsichtlich der Verwendung der übertragenen Geschäftsanteile) nichts an der BUST-Pflicht ändern würde". Auch damit vermochte die Bw. sohin nicht eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

Die Begünstigungsbestimmung des § 6 Abs. 4 UmgrStG wurde vom FA zu Recht nicht angewendet, da die übertragende MGB-GmbH im Zeitpunkt der Anmeldung der Eintragung der Verschmelzung ins Firmenbuch noch nicht zwei Jahre bestanden hat. Die vom Prüfer ermittelte Bemessungsgrundlage wurde von der Bw. außer Streit gestellt, die daraus abgeleitete und mit dem bekämpften Bescheid festgesetzte BUST entspricht dem Gesetz.

Insgesamt gesehen erweist sich daher die vorliegende Berufung als unbegründet, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt, 28. September 2004