



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand, 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, vom 1. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 19. November 2003 betreffend **Börsenumsatzsteuer** entschieden:

Der Berufung wird **teilweise stattgegeben**.

Die **Börsenumsatzsteuer** wird **festgesetzt** mit **€ 185,32** (entspricht S 2.550,00).

Bisher war vorgeschrieben **€ 193.644,58** (entspricht S 2.664.607,00).

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) war alleinige Gesellschafterin der X1-GmbH (nach Firmenwortlautänderung: X2-GmbH, im Folgenden bloß: X-GmbH). Diese wiederum war ab dem Jahr 1995 zu 49% an der O1-GmbH (infolge Firmenwortlautänderung O2-GmbH und später O3-GmbH, im Folgenden kurz: O-GmbH) als Gesellschafterin beteiligt und hatte die restlichen Anteile (51% des Grundkapitals) mit Vertrag vom 15. Juni 1998 erworben. Zum Vermögen der X-GmbH gehörte seit Jahren auch der Teilbetrieb "M-Werk".

Mit Notariatsakt vom 27. November 1998, protokolliert vom Notar unter der laufenden Zahl 3777, brachte die X-GmbH neben seit Jahren in ihrem Eigentum befindlichen Kapitalanteilen an mehreren ausländischen Kapitalgesellschaften auch ihre Anteile an der (inländischen) O-GmbH zur Gänze in die Bw. ein. Als Einbringungsstichtag vereinbarten die Vertragsteile den 20. November 1998. Der Verkehrswert der Anteile an der O-GmbH betrug nach dem Akteninhalt S 200.000,00.

Ebenfalls mit Notariatsakt vom 27. November 1998, protokolliert unter der laufenden Zahl 3780, brachte die X-GmbH ihren Teilbetrieb "M-Werk" in die O-GmbH ein, und zwar mit Stichtag laut Einbringungsbilanz und Vertragsurkunde vom 1. April 1998. Der Einbringungswert des Teilbetriebes "M-Werk" belief sich auf S 208.988.820,00.

Für diese Vorgänge wurde von der Bw. die abgabenrechtliche Begünstigung des Art. III, § 22 Abs. 3 und 4, des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG) in Anspruch genommen.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Nachschau gelangte der Prüfer zur Auffassung, die zum 20. November 1998 rückwirkende Einbringung der Kapitalanteile an der O-GmbH in die Bw. würde auch das zum 1. April 1998 rückwirkend eingebrachte Vermögen Teilbetrieb "M-Werk" umfassen und wäre mit Rücksicht auf den Erwerb von 51% -Anteilen an der O-GmbH im Juni 1998 daher nur zum Teil hinsichtlich der Börsenumsatzsteuer (BUST) befreit. Die Berechnungsgrundlage für die BUST stelle sich demnach wie folgt dar:

Einbringungswert zum 20. November 1998 laut Bilanz	S 208.988.820,00
davon frei gemäß § 22 Abs. 3 UmgrStG 49%	-S 102.404.521,00
Bemessungsgrundlage BUST	S 106.584.299,00

Der Ansicht des Prüfers folgend setzte das Finanzamt Klagenfurt (FA) der Bw. gegenüber mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid BUST in Höhe von 2,5% der Bemessungsgrundlage, sohin mit einem Betrag von S 2.664.607,00 (entspricht € 193.644,58), fest und verwies zur Begründung auf den Inhalt des Nachschauberichtes.

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw. (zusammengefasst) damit, dass die Steuerpflicht bei der BUST im Zeitpunkt des Abschlusses des schuldrechtlichen Vertrages entstehe. Aus der chronologischen Abfolge der Vertragsunterzeichnungen anhand der Beurkundungszahlen des Notars ergebe sich eindeutig, dass die Einbringung der Kapitalanteile an der O-GmbH zwar am gleich Tag, nämlich am 27. November 1998, erfolgte, aber noch vor der Einbringung des Teilbetriebes "M-Werk" in diese. Damit sei jedoch der Teilbetrieb "M-Werk" im Zeitpunkt der Einbringung der Anteile an der O-GmbH in die Bw. noch nicht Teil des Vermögens der O-GmbH gewesen. Es werde daher beantragt, die BUST mit Null festzusetzen.

Über Vorhalt der Berufungsbehörde gab die Bw. noch bekannt, dass der Verkehrswert der Anteile an der O-GmbH ohne den Teilbetrieb "M-Werk" S 200.000,00, wie bereits im erstinstanzlichen Verfahren ausgeführt, betragen hätte. Dieses Ermittlungsergebnis wurde dem FA fernmündlich zur Kenntnis gebracht und wurde von diesem auf die Abgabe einer Stellungnahme hiezu verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass der Sachverhalt und die zur Anwendung gelangenden Wertansätze nicht in Streit gezogen wurden, wozu nach Ansicht der Berufungsbehörde auch kein Anlass besteht. Strittig ist zwischen den Verfahrensparteien bloß, ob der Teilbetrieb "M-Werk" im Zeitpunkt der Einbringung der Kapitalanteile an der O-GmbH in die Bw. schon zum Vermögen der O-GmbH gehörte und somit in die Bemessungsgrundlage für die BUST einzubeziehen war.

Hiezu wird ausgeführt:

Gemäß § 17 Abs. 1 in der auf den gegenständlichen Berufungsfall noch anzuwendenden Fassung des Kapitalverkehrsteuergesetzes (KVG) unterliegt der Börsenumsatzsteuer der Abschluss von Anschaffungsgeschäften über Wertpapiere (...).

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

Als Wertpapiere gelten gemäß § 19 Abs. 2 KVG Aktien, Kuxe und andere Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften (...).

Die Steuer wird nach § 21 Z 3 KVG, wenn es sowohl an einer Preisvereinbarung als auch an einem Börsen- oder Marktpreis fehlt, nach dem Wert des Wertpapiers berechnet.

Gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG liegt eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes vor, wenn Vermögen auf Grundlage eines Einbringungsvertrages nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, einen positiven Verkehrswert besitzt. Zum Vermögen zählen nach Abs. 2 leg. cit. u.a. Betriebe und Teilbetriebe, sowie Kapitalanteile an inländischen und vergleichbaren ausländischen Kapitalgesellschaften.

Im § 13 Abs. 1 UmgrStG ist normiert, dass Einbringungsstichtag jener Tag ist, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll. Der Stichtag kann auch auf einen Zeitpunkt vor Unterfertigung des Einbringungsvertrages rückbezogen werden (...).

Nach § 22 Abs. 3 UmgrStG sind Einbringungen nach § 12 und dafür gewährte Gegenleistungen nach § 19 von den Kapitalverkehrsteuern (...) befreit, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht.

Im vorliegenden Fall hat nun die X-GmbH mit zwei getrennten Einbringungsverträgen am 27. November 1998 Vermögen iSd § 12 Abs. 2 UmgrStG, nämlich Kapitalanteile an der (inländischen) O-GmbH (laufende Urkundennummer 3777) an die Bw. und daran anschließend den Teilbetrieb "M-Werk" (laufende Nummer 3780) an die O-GmbH, übertragen. Dieses Vermögen hatte an den Einbringungsstichtagen, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses der Verträge, jeweils einen positiven Verkehrswert. Eine Gegenleistung wurde nicht vereinbart, ebenso fehlte es an einem Börsen- oder Marktpreis. Der Teilbetrieb "M-Werk" hatte unstrittig länger als zwei Jahre zum Vermögen der X-GmbH gehört, ebenso 49% der Anteile an der O-GmbH. Im Lichte dieser unstrittigen Tatsachen vertritt nun das FA die Ansicht, durch die auf den 20. November 1998 rückwirkende Einbringung der O-GmbH wäre auch das Vermögen Teilbetrieb "M-Werk", hinsichtlich dessen die Parteien einen rückwirkenden Stichtag mit 1. April 1998 vereinbart hatten, zum Vermögen der O-GmbH im rückbezogenen Zeitpunkt 20. November 1998 zu zählen und der BUST zu unterwerfen.

Dieser Auffassung des FA kann sich die Berufungsbehörde indes nicht anschließen. So ist schon dem insoweit eindeutigen Wortlaut des § 22 Z 3 UmgrStG zu entnehmen, dass Voraussetzung für die Befreiung von den Kapitalverkehrsteuern bloß ist, dass das zu übertragende Vermögen "am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages" länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht. Nach herrschender Ansicht (Rabel in Helbich/Wiesner/Bruckner, Umgründungen, Rz 19 zu Art. III, § 13) eröffne § 13 Abs. 1 UmgrStG die Möglichkeit, den Einbringungsvorgang mit ertragsteuerlicher Wirkung auf einen Stichtag vor Unterfertigung des Einbringungsvertrages zurückzubeziehen. Mit dieser Rückwirkungsfiktion werde eine Ausnahme vom Grundsatz der steuerrechtlichen Unbeachtlichkeit rückwirkender Vereinbarungen normiert. Die Rückwirkungsfiktion des § 13 Abs. 1 habe nur für den Bereich der Ertragsteuern Gültigkeit (Rabel, a.a.O.; Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, UmgrStG, §13 Rz 1). Im Bereich der Verkehrsteuern sowie im Zivilrecht fehle es demgegenüber an einer vergleichbaren Rückwirkungsfiktion, weshalb diese für Zwecke der Gebühren und Verkehrsteuern keine Bedeutung habe (Rabel, a.a.O., unter Hinweis auf Kapferer, Keine Rückwirkung für Gebühren und Verkehrsteuern im Umgründungssteuerrecht, WT 1994, 4). Die gleiche Meinung wird auch in den Umgr-RL vertreten (Rzln 769 und 957). Der Umgründungsstichtag wäre jener Tag, an dem die Handlungen des übertragenden Rechtsträgers als für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgers vorgenommen gelten. Die Festlegung des Umgründungsstichtages bedeute nicht, dass das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers mit zivilrechtlicher Wirksamkeit bereits am Umgründungsstichtag auf den übernehmenden Rechtsträger übergegangen sei, sondern er beziehe sich bloß auf die Rechnungslegung und regle die Abgrenzung der Rechnungslegung zwischen übertragendem und übernehmendem Rechtsträger im

Innenverhältnis (Wallentin/Bruckmüller in Helbich/Wiesner/Bruckner, Umgründungen, Rz 51 zu Q4). Da die Kapitalverkehrsteuern an rechtliche Vorgänge anknüpfen, beginne die Frist des § 22 Abs. 3 UmgrStG ab dem zivilrechtlichen Erwerb des Vermögens zu laufen (Schwarzinger/Wiesner, Umgründungssteuer-Leitfaden, Band III, VRS 380). Die Steuerpflicht hinsichtlich der BUST entsteht durch den Abschluss des schuldrechtlichen Vertrages, der die Verpflichtung zur Übereignung von Wertpapieren begründet (Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz, Kurzkommentar, § 18, VIII, Tz 1).

Beim gegebenen Sachverhalt und im Lichte der vorangeführten herrschenden Lehrmeinung ist daher davon auszugehen, dass, dokumentiert durch die unwidersprochen gebliebene Nummerierung der Vertragsurkunden seitens des vertragsverfassenden Notars, zuerst die Willenseinigung über die Einbringung der Kapitalanteile der X-GmbH an der O-GmbH in die Bw. erfolgte und schriftlich festgehalten wurde. Das Vermögen der O-GmbH umfasste zu diesem Zeitpunkt in hier maßgebender zivilrechtlicher Sichtweise noch nicht den Teilbetrieb "M-Werk" und hatte einen Verkehrswert von S 200.000,00. Mit diesem Zeitpunkt ist sohin die Steuerschuld und (teilweise) –pflicht betreffend die BUST entstanden. Erst in einem, wenn auch am gleichen Tag erfolgten, späteren Schritt wurde dann der Teilbetrieb "M-Werk" von der X-GmbH in die O-GmbH eingebracht. Die vom FA vermeintlich erblickte Rückwirkungsfiktion konnte in diesem Fall jedoch aus den oben dargelegten Gründen nicht zur Anwendung gelangen. Da am 27. November 1998 aber nur 49% der Anteile an der O-GmbH länger als zwei Jahre zum Vermögen der X-GmbH gehörten (die restlichen 51% wurden erst am 15. Juni 1998 erworben), kann sich die Befreiungsbestimmung des § 22 Abs. 3 UmgrStG eben nur auf 49% der Anteile erstrecken. Die Neuberechnung der BUST ergibt demnach folgendes Bild:

Einbringungswert	S 200.000,00
davon frei gemäß § 22 Abs. 3 UmgrStG 49%	-S 98.000,00
Bemessungsgrundlage BUST	S 102.000,00
davon 2,5% BUST gemäß § 22 Abs. 1 Z 5 KVG	S 2.550,00

Insgesamt gesehen war der Berufung sohin ein Teilerfolg beschieden, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt, am 23. Mai 2006