



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerber, vom 28. September 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 26. September 2000 betreffend Börsenumsatzsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit **Gesellschaftsvertrag** vom **22. Dezember 1995** schlossen sich der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw.) als Komplementär und J-W (in der Folge kurz J-W) als Kommanditist (Haftsumme 500.000,00 S) zur F-KG (in der Folge kurz **F-KG**) zusammen.

Mit **Gesellschaftsvertrag** vom **24. März 2000** gründete der Bw. mit zwei weiteren Personen die Gesellschaft TF-GmbH (in der Folge kurz **T-GmbH**), die am 4. Mai 2000 im Firmenbuch eingetragen wurde.

Am **16. September 2000** schlossen der Bw. und J-W (bisherige Gesellschafter der F-KG) mit der T-GmbH einen **Kommanditgesellschaftsvertrag**, wobei die **T-GmbH der F-KG nach Artikel IV (Zusammenschluss) Umgründungssteuergesetz zum 1. Jänner 2000 beiträt** und dadurch die Firma TF-GmbH&CoKG (in der Folge kurz **F-GmbH & Co KG**) gebildet wurde. Dabei wurde die T-GmbH als reine Arbeitsgesellschafterin die neue Komplementärin dieser GmbH & Co KG, während der Bw. von seiner bisherigen Position als

Komplementär in die eines zweiten Kommanditisten (neben J-W) wechselte. Dazu übernahm der Bw. eine Haftsumme von 900.000,00 S, wovon er 400.000,00 S vom bisherigen alleinigen Kommanditisten J-W durch Abtretung in Höhe dieses Betrages von dessen Kommanditanteil gegen Zahlung von 400.000,00 S erbrachte.

Punkt III, erster Satz des Kommanditgesellschaftsvertrages vom 16. September 2000 regelt dies wie folgt:

„Herr J-W tritt hiemit einen Teil seines Kommanditanteiles bzw. seiner Vermögenseinlage im Ausmaß von 400.000,00 S mit Wirkung zum 1. Jänner 2000 an den Bw. gegen Zahlung von 400.000,00 S ab und übernimmt der Bw. diesen Kommanditanteil bzw. diese Vermögenseinlage von Herrn J-W.“

Mit (am 28. September 2000 dem Finanzamt persönlich vorgelegtem) **Schriftsatz** vom **27. September 2000** wurde vom oben genannten Vertreter des Bw. zum am 21. September 2000 dem Finanzamt angezeigten und unter ERFNR 324706/2000 registrierten Kommanditgesellschaftsvertrag der F GmbH & Co KG auf Folgendes hingewiesen:

Aus diesem Vertrag gehe hervor, dass der Zusammenschluss gemäß Artikel IV UmgrStG erstellt worden sei, wobei das übertragene Vermögen von der übertragenden Firma F-KG am Tage des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages länger als zwei Jahre innegehabt worden sei.

Die auf den Stichtag rückbezogenen Vermögensveränderungen bezögen sich lediglich auf gebotene Korrekturen der Kapitalkonten, wobei die Gewinn- und Vermögensaufteilung der Gesellschafter Bw. und J-W (90:10) gleich geblieben seien. Es werde daher davon ausgegangen, dass eine Gesellschaftssteuererklärung gemäß § 10 Abs. 1 KVG entbehrlich sei.

Bereits mit **Börsenumsatzsteuerbescheid** vom **26. September 2000** hatte das Finanzamt auf Grund des Kommanditgesellschaftsvertrages vom 16. September 2000 für die vom Bw. von J-W zum vereinbarten Preis in Höhe von 400.000,00 S übernommene Kommanditbeteiligung gemäß § 21 Z 1 KVG Börsenumsatzsteuer in Höhe von 10.000,00 S (726,73 €) festgesetzt.

Mit Schriftsatz vom **28. September 2000** erhob der Abgabepflichtige dagegen **Berufung**, beantragte den angefochtenen Börsenumsatzsteuerbescheid ersatzlos aufzuheben und begründete dies unter Hinweis auf den oben zitierten Schriftsatz vom 27. September 2000 und diesen ergänzend wie folgt:

Die tatsächliche Gewinn- und Vermögensaufteilung der Gesellschafter Bw. und J-W sei gleich geblieben. Die beiden Herren seien nunmehr Kommanditisten einer neu gegründeten GmbH &

Co KG, bei welcher die Komplementärin am Vermögen und Erfolg nicht beteiligt sei. Der Zusammenschluss sei nach Artikel IV UmgrStG erfolgt, wobei die in diesem Zusammenhang gegebene Gebühren- und Verkehrsteuerbefreiung in Anspruch genommen werde.

### ***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).

Bei der Prüfung, ob verschiedene Personen ein Anschaffungsgeschäft eingehen, ist auf die Selbständigkeit derselben zu achten. Natürliche Personen sowie juristische Personen sind selbständige Rechtssubjekte; Gesamthandgemeinschaften (OHG, KG, GesbR und Erwerbsgemeinschaften) sind für den Bereich der BUST ebenfalls selbständig, daher sind Anschaffungsgeschäfte, an denen solche Personen(gemeinschaften) beteiligt sind, steuerpflichtig (Dorazil, aaO, S 227, I 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).

Gemäß § 19 Abs. 1 Z 2 KVG gelten Dividendenwerte, worunter nach Abs. 2 außer Aktien auch andere Anteile an Kapitalgesellschaften fallen, als Wertpapiere.

Gemäß § 22 Abs. 1 Z 5 KVG beträgt die Börsenumsatzsteuer bei Anteilen der Kommanditisten von Gesellschaften gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 KVG 2,5%.

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.

Anschaffungsgeschäfte betreffend Kommanditanteile an einer GmbH & Co KG unterliegen demnach der BUST (Hügel/Mühlehner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz, S 434, Rz 14).

Wegen der Gleichstellung von Kommanditanteilen an GmbH & Co KG mit Kapitalgesellschaftsanteilen gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 KVG sowie § 4 Abs. 2 Z 1 KVG unterliegen Tatbestände vor dem 30. September 2000 der BUST (Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG<sup>3</sup>, S 344, Rz 20 und 22 zu § 26). Die Einbringung von Dividendenwerten iSd § 19 KVG in eine Personengesellschaft ist grundsätzlich ein gemäß § 17 Abs. 1 iVm § 18 Abs. 2 Z 1 KVG BUST-pflichtiges Anschaffungsgeschäft, auch wenn diese Dividendenwerte als Bestandteil eines Betriebes eingebracht werden (Rief/Weilinger, in ÖStZ 1992, S 158).

Im gegenständlichen Fall ist die T-GmbH durch Vertrag vom 16. September 2000 der F-KG als Komplementärin beigetreten (Punkt II des Kommanditgesellschaftsvertrages). Dann hat der Kommanditist J-W von seiner Kommanditbeteiligung einen Anteil um 400.000,00 S an den Bw. abgetreten (Punkt III des Kommanditgesellschaftsvertrages). Dies unterliegt im Lichte der oben angeführten Literatur und ebenfalls zitierten Bestimmungen des KVG nach Ansicht der Berufungsbehörde zweifellos der BUST, was von den Parteien auch gar nicht bestritten wird.

Der Bw. macht jedoch die im Artikel IV Umgründungssteuergesetz vorgesehene Befreiung von Verkehrssteuern geltend.

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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.12.1999, 99/16/0205) führt die Verwandlung einer KG, an der nur natürliche Personen beteiligt sind, im Wege des Beitritts einer Kapitalgesellschaft (wie im gegenständlichen Fall: als reine Arbeitsgesellschafterin und Wechsel des bisherigen Komplementärs in die Kommanditistenstellung) als Komplementär in eine Kapitalgesellschaft iSd KVG unter Beibehaltung der Struktur einer Mitunternehmerschaft dazu, dass die bisher als Mitunternehmer an der ursprünglich reinen Personengesellschaft beteiligten Kommanditisten dadurch nach dem KVG Gesellschaftsrechte an der „neuen“ Kapitalgesellschaft gegen Übertragung der bisherigen Mitunternehmeranteile an der bisherigen reinen Personengesellschaft auf die „neue Kapitalgesellschaft“ erlangen. Da die Beteiligung der Kommanditisten (ungeachtet ihrer Qualifikation als Gesellschaftsrechte iSd § 5 KVG) weiterhin Mitunternehmensanteile iSd § 26 Abs. 3 UmgrStG darstellen, ist bei Erfüllung der 2-Jahresfrist dieser Befreiungstatbestand hinsichtlich der Gesellschaftsteuer (Ersterwerb von Kommanditbeteiligungen an einer GmbH & Co KG) gegeben.

Gemäß Pkt. II des oben genannten Kommanditgesellschaftsvertrages vom 16. September 2000 ist zunächst durch den Beitritt der T-GmbH die bisherige F-KG zur F GmbH & Co KG geworden. Eine logische Sekunde war J-W deren alleiniger Kommanditist (sog. Durchgangserwerb – vgl. VwGH 25.09.1997, 96/16/0224). Von der nunmehr der BUST unterliegenden Kommanditbeteiligung des J-W an einer GmbH & Co KG hat der Bw. sodann gemäß Punkt III dieses Vertrages einen Anteil um 400.000,00 S 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 (Besitzfrist). Im gegenständlichen Fall ist der Bw. durch Abtretung des bisherigen alleinigen Kommanditisten J-W im Wege der Einzelrechtsnachfolge Kommanditist geworden. Die Besitzfrist des Vormannes J-W kann daher für den Bw. keine Berücksichtigung finden. Die Befreiungsbestimmung des § 26 Abs. 3 UmgrStG ist daher im gegenständlichen Fall schon deshalb nicht anwendbar.

Der Berufung konnte daher kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 18. Februar 2008