

GZ. RV/0033-F/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Romuald Kopf und die weiteren Mitglieder Mag. Armin Treichl, Dr. Alfons Ender und Mag. Michael Kühne im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn am 26.6.2003 über die Berufung des Bw.,, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch in 6800 Feldkirch, vertreten durch ADir Walter Rehlendt, betreffend Börsenumsatzsteuer vom 20.10.1997 nach in Feldkirch durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung 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.

### Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 29.9.1997, GZ 4634/1997, brachte der Bw seine Kommanditbeteiligung an der B - GmbH & Co KG im Ausmaß von 99/100, seinen 100% Geschäftsanteil an der B - Prüf- und Messtechnik GmbH, Wasserburg (Nominale DM 50.000,--) und seinen 25% Geschäftsanteil an der MB SA, Barcelona (Nominale Ptas 2.500.000,--) gem Art III UmgrStG in die B-GmbH ein. Die Einbringung erfolgte auf Grundlage der Einbringungsbilanz zum 31.12.1996 mit dem Stichtag dieser Bilanz. Als Gegenleistung hierfür wurde eine

Kapitalerhöhung im Ausmaß von S 1.000,-- (S 500,-- als Sacheinlage und S 500,-- als Bareinzahlung) zuzüglich einer Abfindung mit bestehenden Anteilen an der übernehmenden GmbH durch die dortige Mitgesellschafterin VB vereinbart.

Punkt II. des Übertragungsvertrages vom 29.9.1997 GZ 4637/1997 lautet:

*"Mit Sacheinlagevertrag (Einbringungsvertrag) vom 29.9.1997 hat [der Bw] folgende Beteiligungen als Sacheinlage in die [B-GmbH] eingebracht:*

- *seinen Kommanditanteil an der [B – GmbH & Co KG] mit einer Vermögenseinlage von S 297.000,-- entsprechend einer Beteiligung von 99%,*
- *seinen Geschäftsanteil an der [B - Prüf- und Messtechnik GmbH], Wasserburg (100% = DM 50.000,-- ),*
- *seinen Gesellschaftsanteil an der [MB SA], Barcelona (25% = Ptas 2.500.000,--).*

*Die Einbringung erfolgt auf Grundlage der Einbringungsbilanz zum 31.12.1996 mit dem Stichtag dieser Bilanz und des Einbringungsvertrages vom 29.9.1997 nach Artikel III Umgründungssteuergesetz.*

*Die Einbringung erfolgt gegen die Gewährung von neuen Anteilen.*

*Außerdem findet die Anteilsinhaberin [VB] den einbringenden Gesellschafter [Bw] mit bestehenden Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft ab.*

*Die übernehmende Gesellschaft führt die Buchwerte gemäß Artikel III § 16 Umgründungssteuergesetz fort."*

Punkt III. dieses Übertragungsvertrages vom 29.9.1997, GZ 4637/1997 lautet:

*"In Erfüllung dieser Abtretungsverpflichtung überträgt [VB] von ihrem Geschäftsanteile entsprechend einer zur Hälfte bar erbrachten Stammeinlage von S 375.000,-- (Schilling dreihundertfünfundsiebzehntausend) einen Teil entsprechend einer zur Hälfte bar entrichteten Stammeinlage von S 367.500,-- (Schilling dreihundertsiebenundsechzigtausendfünfhundert) an [den Bw] und dieser erklärt die Vertragsannahme.*

*Die Vertragsparteien erklären wechselseitig, mit den gewährten und übertragenen Anteilen eine äquivalente Gegenleistung für das eingebrachte Vermögen gegeben und erhalten zu haben."*

Gemäß Punkt VII. des Übertragungsvertrages trägt der Bw alle Kosten der Errichtung und Vergebührungs des Vertrages.

Die B-GmbH weist daher folgende Beteiligungsverhältnisse auf:

Gesellschafter	Stammeinlage	hierauf geleistet
----------------	--------------	-------------------

Bw	493.500,--	247.250,--
VB	7.500,--	3.750,--

Die vereinbarte Gegenleistung entspricht den Bestimmungen des § 19 Abs 1 und 2 Z 2 UmgrStG. Von der Beteiligung an der B – GmbH & Co KG hat der Bw einen Anteil in Höhe von 49/100 kürzer als zwei Jahre gehalten. Hinsichtlich eines Anteiles von 49/99, bezogen auf den Anteil, liegen daher die Voraussetzungen für die Begünstigung des § 22 Abs 3 UmgrStG nicht vor, was auch in der Berufung nicht bestritten wird.

Das Finanzamt Feldkirch schrieb dem Bw für den Erwerb der Gesellschaftsanteile der B-GmbH im Nominalwert von S 367.500,-- gegen die Einbringung von 49/100 Anteilen an der B – GmbH & Co KG mit einem Wert von S 9.515.749,00, mit Bescheid vom 20.10.1997 Börsenumsatzsteuer in Höhe von S 237.894,-- vor.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 23.12.1997 brachte der Bw vor, dass für den Vorgang der Abtretung eines Geschäftsanteiles im Nominale von S 367.500,-- an den Bw die Bestimmung des § 26 Abs 2 KVG anwendbar sei, wonach ein Tauschgeschäft über Wertpapiere von der Besteuerung ausgenommen sei. Im gegenständlichen Fall lägen die Anwendungsvoraussetzungen für diese Ausnahmebestimmung vor. Im Austausch für den vom Bw auf die B-GmbH im Zuge der Einbringung übertragenen Gesellschaftsanteil an der B-GmbH & Co KG, der einer Vermögenseinlage von S 297.000,-- entspreche, sei von VB ein Geschäftsanteil an der B-GmbH im Nominale von S 367.500,-- an den Bw übertragen worden. Beide Übertragungsvorgänge würden einander bedingen, weil dasselbe Rechtsgeschäft zu Grunde liege, sodass es sich um einen Anteilstausch handle. Die wirtschaftliche Identität der getauschten Anteile ergebe sich aus der Tatsache, dass infolge Einbringung des angeführten Kommanditanteils das Vermögen der B-GmbH & Co KG auf die B-GmbH durch Anwachsung übergegangen sei, sodass die getauschten Gesellschaftsanteile hinsichtlich ihrer wirtschaftlichen Substanz miteinander übereinstimmten.

Eventualiter beantrage er, der Bemessung der Börsenumsatzsteuer für den Abtretungsvorgang den Wert des von VB abgetretenen Geschäftsanteils zu Grunde zulegen, der sich für die Verhältnisse vor der Einbringung des Kommanditanteils an der B-GmbH & Co

KG ergebe. Für den Fall, dass das Finanzamt die Übertragungsvorgänge nicht als Tausch betrachte, müsse die Übertragung des Geschäftsanteils an der B-GmbH von VB an den Bw als zeitlich dem Einbringungsvorgang hinsichtlich des KG-Anteils an der B-GmbH & Co KG und dem dadurch ausgelösten Unternehmensübergang auf die B-GmbH vorgelagert betrachtet werden, sodass der Einbringungsvorgang den Wert des übertragenen Geschäftsanteils nicht beeinflussen könne.

Die Berufung wurde vom Finanzamt Feldkirch mittels Berufungsvorentscheidung aus folgenden Gründen als unbegründet abgewiesen:

Beim vorliegenden Rechtsgeschäft handle es sich um ein Tauschgeschäft gemäß § 26 Abs 1 KVG. Eine nähere Regelung darüber, was als begünstigtes Tauschgeschäft anzusehen sei, enthalte § 74 KVDB. Es müsse sich um Wertpapiere handeln, die vom selben Aussteller herrührten und in denen eine inhaltlich gleiche Berechtigung verbrieft sei. Gegenstand der Einbringung seien aber Kommanditanteile an der KG, Gegenstand der Abtretung Stammanteile an der GmbH. Es liege danach keine der Anwendungsvoraussetzungen vor, da sowohl der Aussteller (Gesellschaft) als auch die Art der Rechte sich unterschieden. Bei KG-Anteilen und Stammanteilen an GmbHs sei die Anwendung außerdem von vornherein nicht denkbar, da der wertgleiche Austausch innerhalb der Gesellschafter der jeweiligen Gesellschaft zu keiner Abtretung führe, da jeder Gesellschafter bei diesen Gesellschaftsformen nur einen einheitlichen Anteil halten könne. Die Befreiung des § 26 KVG sei daher nicht anwendbar.

Das Entgelt für die Abtretung der GmbH-Anteile bilde die Einbringung der KG-Beteiligung, da unter dem vereinbarten Preis die Gesamtheit der versprochenen Leistungen zu sehen sei, so auch die Hingabe anderer Wertpapiere, was auch § 26 Abs 1 KVG entspreche. Der Wert der Gegenleistung, die in Erfüllung der Vorschriften des § 19 UmgrStG vereinbart worden sei, werde nicht in Zweifel gezogen.

Die Gegenleistung sei in Erfüllung der Vorschriften des § 19 UmgrStG mit der Abtretung der GmbH vereinbart worden, dies setze aber begrifflich voraus, dass die Einbringung der Abtretung wie auch vertraglich vereinbart, vorangegangen sei. Setze man nämlich die Abtretung gedanklich der Einbringung voraus, so erhielte der Einbringende, da der Wert des eingebrachten Vermögens weit über den Wert der daneben vereinbarten Kapitalerhöhung hinaus gehe, keine volle Gegenleistung für seine Einbringung. Die Einbringung würde in diesem Fall zu dem verbleibenden Anteil wertmäßig zu Gunsten der Mitgesellschafterin bei der

B-GmbH erfolgen und es wäre damit dies vermieden werde eine weitere Abtretung notwendig.

Durch den Vorlageantrag vom 27.2.1998 gilt die Berufung wiederum als unerledigt.

***Der Senat hat erwogen:***

Geschäfte die das Einbringen von Wertpapieren in eine Kapitalgesellschaft zum Gegenstand haben, gelten gemäß § 18 Abs 2 Z 1 KVG als Anschaffungsgeschäfte. Der beabsichtigte Sacheinlagevertrag löst dem gemäß Börsenumsatzsteuerpflicht aus, wobei bei Fehlen eines vereinbarten Preises und eines Marktwertes die Börsenumsatzsteuer ersatzweise nach dem Wert der GmbH-Anteile zu berechnen ist. Hiebei sind die Wertverhältnisse im Zeitpunkt des Abschlusses des Sacheinlagevertrages maßgebend.

Gemäß § 19 Abs 1 Z 2 KVG gelten Dividendenwerte als Wertpapiere. Gemäß § 19 Abs 2 KVG gelten Aktien, Kuxen und andere Anteile an inländischen und ausländischen Kapitalgesellschaften, Zertifikate über Shares, Aktienanteile, Genußscheine (einschließlich der Zwischenscheine über diese Werte) als Wertpapiere. Zu den Kapitalgesellschaften iSd § 19 KVG gehören auch Kommanditgesellschaften, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine Kapitalgesellschaft gehört. Der gegenständliche Einbringungsvorgang ist daher börsenumsatzsteuerbar.

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

Da aber der Bw 49/99 Anteile an der B – GmbH & Co KG zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch nicht zwei Jahre lang besessen hat, war hinsichtlich dieser 49/99 Anteile die Befreiung des § 22 Abs 3 UmgrStG zu versagen.

Dem Einwand des Bw, dass die Bestimmung des § 26 Abs 2 KVG anwendbar sei, wonach ein Tauschgeschäft über Wertpapiere von der Besteuerung ausgenommen sei, kann aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden:

Gemäß § 26 Abs 1 KVG gelten bei einem Tauschgeschäft sowohl die Vereinbarung über die Leistung als auch die Vereinbarung über die Gegenleistung als Anschaffungsgeschäft. Da einerseits die oben beschriebene Einbringung auch gegen Abtretung eines Teiles der GmbH-Anteile vereinbart wurde und mit der Abtretung die Werterhöhung der Anteile des nicht

einbringenden Gesellschafters abgegolten wird, andererseits aber der Austausch nur mittelbar zwischen den selben Personen erfolgt - Einbringung der KG-Anteile in die GmbH, Abtretung der GmbH-Anteile durch den nicht einbringenden Mitgesellschafter bei der GmbH - sind die Anschaffungsgeschäfte insgesamt als entgeltliche tauschähnliche Anschaffungsgeschäfte einzustufen.

Voraussetzung für die Befreiung nach § 26 Abs 2 KVG ist aber, dass ein Tauschgeschäft über Wertpapiere der gleichen Gattung vorliegt. Eine nähere Regelung darüber, was als begünstigtes Tauschgeschäft anzusehen ist, enthält § 74 KVDB. Es muss sich um Wertpapiere handeln, die vom selben Aussteller herrühren und in denen eine inhaltlich gleiche Berechtigung verbrieft ist. Gegenstand der Einbringung waren aber Kommanditanteile an der KG, Gegenstand der Abtretung Stammanteile an der GmbH. Es liegt demnach keine der Anwendungsvoraussetzungen vor, da sowohl der "Aussteller" als auch die Art der Rechte sich unterscheiden.

Dem Eventualbegehr des Berufungsführers, dass die Übertragung von Anteilen an der B-GmbH durch Frau VB an den Bw dem Einbringungsvorgang hinsichtlich des Kommanditanteils an der B – GmbH & Co KG zeitlich als vorgelagert betrachtet wird kann aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden:

Schon nach der vertraglichen Abfolge wird erst der Einbringungsvertrag vom 29.9.1997 GZ 4634/1997 abgeschlossen und sodann der Übertragungsvertrag vom 29.9.1997 GZ 4637/1997.

Nach § 914 ABGB ist bei der Auslegung von Verträgen nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen. Unter Absicht der Parteien im Sinne des § 914 ABGB ist keineswegs etwa die Auffassung einer Partei oder ein nicht erklärter oder nicht kontrollierbarer Parteiwille, sondern nichts anderes als der Geschäftszweck zu verstehen, den jeder der vertragschließenden Teile redlicherweise der Vereinbarung unterstellen muss. Nach § 914 ABGB ist also dann, wenn ein Vertrag oder eine Erklärung ausgelegt wird, nicht zu erforschen, welchen subjektiven, dem Partner nicht erkennbaren Willen die erklärende Partei hatte, sondern nur, wie der andere Vertragsteil die Erklärung verstehen musste.

Die Anwendung der eben zitierten Interpretationsregel des § 914 ABGB auf die Punkte II., III. und IV. des Einbringungsvertrages vom 29.9.1997, GZ 4634/1997 in Verbindung mit den Punkt II. und III. des Übertragungsvertrages vom 29.9.1997 GZ 4637/1997 führt zu dem Ergebnis, dass zuerst der Bw seine Anteile an der B – GmbH & Co KG in die B-GmbH

eingebracht hat und er erst in der Folge die Kapitalerhöhung in Höhe von S 1.000,-- sowie die Anteile der VB an der B-GmbH im Nominale von S 367.500,-- übernommen hat. Die Abtretung der Gesellschaftsanteile der Frau VB an den Berufungsführer bevor dieser seine Anteile an der B-GmbH & Co KG eingebracht hat, ist daher dem Vertrag nicht zu entnehmen.

Schließlich wird der Berufungsführer noch darauf aufmerksam gemacht, dass wenn man seinem Eventualvorbringen folgen würde, dies zur Folge hätte, dass keine äquivalente Gegenleistung vorhanden ist, was wiederum zur Folge hätte, dass in Höhe der Wertdifferenz eine unentgeltliche Zuwendung unterstellt wird, die der Schenkungsteuer unterliegt, da der Wertausgleich auch nicht auf andere Weise erfolgt ist.

Gemäß § 21 KVG ist der vereinbarte Preis die Bemessungsgrundlage für die Börsenumsatzsteuer. Unter dem Begriff vereinbarter Preis ist die Gesamtheit der versprochenen Leistungen zu verstehen. Zum vereinbarten Preis gehören daher neben Geld auch Waren, Dienstleistungen, Schuldübernahmen und die Hingabe anderer Wertpapiere. Um den Geschäftsanteil der VB an der B-GmbH in Höhe von S 367.500,-- zu erhalten musste der Bw unter anderem seinen 49/100 Anteil an der B – GmbH & Co KG im gemeinen Wert von S 9.515.749,00 hingeben. Die Bemessungsgrundlage für die Börsenumsatzsteuer beträgt daher S 9.515.749,--.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Aus den oben angeführten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, 30. Juni 2003