



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 10

GZ. RV/0116-L/06

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 19. Jänner 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 14. Oktober 2003 betreffend Börsenumsatzsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Am 31.8.1999 schlossen die S- GmbH (die Berufungserwerberin) als übertragende Gesellschaft und die M- GmbH als übernehmende bzw. aufnehmende Gesellschaft einen Verschmelzungsvertrag, dessen maßgebende Vertragspunkte wie folgt (auszugsweise) lauten:

Erstens: Im Firmenbuch des Landes- als Handelsgericht Wels sind die an der gegenständlichen Verschmelzung beteiligten Gesellschaften eingetragen wie folgt:

- die S- GmbH, diese Gesellschaft im Folgenden als übertragende Gesellschaft bezeichnet, sowie
- die M- GmbH, diese Gesellschaft im Folgenden als aufnehmende Gesellschaft bezeichnet.

Zweitens: Die S- GmbH wird durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes mit allen Rechten und Pflichten im Wege der Gesamtrechtsnachfolge unter Verzicht auf die Liquidation mit der M- GmbH durch Aufnahme in diese Gesellschaft unter Fortführung des Buchwertes der übertragenen Gesellschaft gemäß § 3 Abs. 1 Umgründungssteuergesetz bzw. § 202 Abs. 2

Handelsgesetzbuch unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen des Art. 1 Umgründungssteuergesetz verschmolzen.

Sechstens: Anlässlich des gegenständlichen Verschmelzungsvertrages unterbleibt eine Kapitalerhöhung bei der aufnehmenden Gesellschaft und somit eine Gewährung von Geschäftsanteilen an die Gesellschafter der übertragenen Gesellschaft gemäß § 5 Abs. 5 Umgründungssteuergesetz iVm. § 224 Abs. 2 Z 1 Aktiengesetz, weil die Gesellschafter sowohl an der übernehmenden als auch an der übertragenden Gesellschaft im gleichen Verhältnis unmittelbar bzw. mittelbar beteiligt sind. Dieses unmittelbar bzw. mittelbar identische Beteiligungsverhältnis ergibt sich daraus, dass einerseits das gesamte Stammkapital der übertragenden Gesellschaft sich im Eigentum der SE AG mit dem Sitz in Wels befindet und andererseits aufgrund des notariellen Einbringungs- zugleich Sacheinlagevertrages vom 24.8.1999 sich 99,9 % des Stammkapitals der aufnehmenden Gesellschaft in unmittelbarem Eigentum und aufgrund des notariellen Treuhandvertrages vom 24.8.1999 sich die restlichen 0,1 % des Stammkapitals der aufnehmenden Gesellschaft ebenfalls, zusammen also 100 % des Stammkapitals der aufnehmenden Gesellschaft sich im wirtschaftlichen Eigentum der SE AG mit dem Sitz in Wels befinden.

Achtens: Für den gegenständlichen Verschmelzungsvorgang werden die umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Art. I Umgründungssteuergesetz in Anspruch genommen. Dazu erklärt die aufnehmende Gesellschaft verbindlich, dass bei ihr für das auf sie übertragene Vermögen die Besteuerung der stillen Reserven in keiner Weise eingeschränkt ist.

Der gegenständliche Verschmelzungsvertrag ist gemäß § 6 Abs. 1 Z 3 KVG von der Besteuerung ausgenommen, nachdem auf die übernehmende Kapitalgesellschaft für den aus den im Vertragspunkt Sechstens genannten Gründen bloß sinnbildlich erfolgenden Erwerb von Gesellschaftsrechten als Gegenleistung das gesamte Vermögen und der gesamte Betrieb der übertragenden Gesellschaft übertragen wird. Hierzu wird festgestellt, dass die übernehmende Kapitalgesellschaft für die übernommene Sacheinlage (das übernommene Vermögen) keine baren Zahlungen und auch keine sonstigen Leistungen gewährt bzw. leistet.

Über Ersuchen des Finanzamtes gab die Berufungswerberin den Wert der GmbH-Anteile bekannt.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt die Börsenumsatzsteuer (für die Übertragung der GmbH-Anteile) fest.

Nach der Bescheidbegründung erfolgte die Festsetzung deshalb, weil die übertragende Körperschaft am Tag der Anmeldung des Verschmelzungsbeschlusses zur Eintragung in das

Firmenbuch noch nicht länger als 2 Jahre bestand, weshalb die Befreiung gemäß § 6 Abs. 4 Umgründungssteuergesetz nicht anzuwenden war. Der Betreff des Bescheides lautet: Verschmelzungsvertrag vom 31. August 1999.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Mit Verschmelzungsvertrag vom 31.8.1999 sowie Verschmelzungsvertragsnachtrag vom 28.2.2000 wurde die S- GmbH auf ihre Schwester, die S- GmbH neu unter Gesamtrechtsnachfolge verschmolzen. Bei beiden Gesellschaften hielt die Mutter (SE AG) jeweils 100 % der Anteile. Es liegt daher eine so genannte Schwestern Verschmelzung bzw. Side-Stream-Verschmelzung vor. Im Finanzanlagevermögen der übertragenen Gesellschaft befanden sich Wertpapiere und die Beteiligung an der ES VertriebsgmbH. Mit Bescheid vom 14.10.2003 wurde Börsenumsatzsteuer in Höhe von 184.260,55 € erhoben. Als Begründung wurde ausgeführt, dass die übertragende Körperschaft am Tag der Anmeldung des Verschmelzungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch noch nicht länger als 2 Jahre bestand und daher die Befreiung des § 6 Abs. 4 Umgründungssteuergesetz nicht anzuwenden war.

Hinsichtlich des Bescheides ist zunächst festzuhalten, dass nicht hervorgeht, welcher Tatbestand des KVG erfüllt wurde. Nach ständiger Rechtsprechung muss jedoch in der Bescheidbegründung die rechtliche Beurteilung der Behörde erfolgen, welche Tatbestände durch den festgestellten Sachverhalt als gegeben erachtete. Es ist daher völlig unklar, ob § 18 Abs. 1, § 18 Abs. 2 Z 1 oder § 18 Abs. 2 Z 2 KVG der Besteuerung zugrunde gelegt wurde.

Des weiteren wird ausgeführt, dass sich der vorliegende Fall grundsätzlich von dem Fall, der im Erkenntnis vom 25.9.1997, 96/16/0024, behandelt wurde, unterscheidet. Im gegenständlichen Erkenntnis handelt es sich nämlich um einen down-stream-merger, bei dem die Gesellschafter der Muttergesellschaft zuerst den Geschäftsanteil an der Tochtergesellschaft erworben und anschließend die Muttergesellschaft auf die Tochtergesellschaft verschmolzen wurde. Der VwGH erkannte in dieser Konstellation einen Vertrag zu Gunsten Dritter, nämlich der Gesellschafter der Muttergesellschaft und kam zum Ergebnis, dass der Tatbestand nach § 18 Abs. 1 KVG erfüllt ist.

Im Fall der S- GmbH wurde hingegen eine Gewährung von Geschäftsanteilen an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft ausdrücklich ausgeschlossen. Darüber hinaus gehen die Geschäftsanteile der übertragenden Gesellschaft nicht wie bei der down-stream-Verschmelzung auf die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft über, sondern sie gehen gemäß § 225a Abs. 3 Z 3 iVm. § 224 Abs. 2 Z 1 Aktiengesetz ersatzlos unter. Daher wird beim side-stream-merger die übernehmende Gesellschaft nicht Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft, sodass erst gar nicht Anteile an der übertragenden Gesellschaft weiter

übertragen werden können, somit kein Anschaffungsgeschäft im Sinne des § 18 KVG vorliegen kann.

Gemäß § 18 Abs. 1 KVG sind Anschaffungsgeschäfte entgeltliche Verträge, die auf den Erwerb des Eigentums an Wertpapieren gerichtet sind. Nach Greindl (Ecolex 1999, 57ff) ist auch für Anschaffungsgeschäfte nach § 18 Abs. 2 KVG Entgeltlichkeit im Sinne eines Austausches von Leistungen Voraussetzung. Diese Ansicht vertritt auch Dorazil, wonach sich bei Einbringungsgeschäften eine Person verpflichtet, Wertpapiere auf eine Kapitalgesellschaft gegen Beteiligung an der Gesellschaft zu übertragen. Im nun vorliegenden Fall mangelt es unter anderem an der Entgeltlichkeit.

Wird eine Tochtergesellschaft auf ihre Muttergesellschaft ohne Ausgabe neuer Aktien verschmolzen und gehören zum Vermögen der übertragenden Tochtergesellschaft Wertpapiere, so unterliegt die Verschmelzung gemäß § 18 Abs. 2 Z 2 KVG der Börsenumsatzsteuer. Dieser Fall ist allerdings nicht auf den hier gegenständlichen Fall umzulegen, da bei der Schwestern-Verschmelzung die Gesellschafterstellung ausgeschlossen ist und somit eine Auseinandersetzung nicht erfolgt.

Die gesetzliche Bestimmung des § 225a Abs. 3 Aktiengesetz sowie die Ausführungen in Helbich/Wiesner/Bruckner (Handbuch der Umgründungen), wonach Beteiligungen an Kapitalgesellschaften wie auch an Genossenschaften automatisch mit der Rechtswirksamkeit der Verschmelzung von der übertragenden auf die übernehmende Gesellschaft übergehen, zeigen deutlich, dass im Zuge der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende Gesellschaft übergehende Schulden kein Entgelt für die Übertragung der Aktiva darstellen.

Fraglich ist daher, ob sich der Befreiungstatbestand des § 6 Abs. 1 Z 3 KVG nicht auch auf alle Tatbestände des KVG beziehen könnte, denn die Definition, welche Gesellschaften oder Wertpapiere mit welchem Steuersatz der Börsenumsatzsteuer versehen werden, steht in § 22 KVG, wobei jedoch an dieser Position (beispielsweise in § 22 Abs. 1 Z 5 KVG) weder eine Rückverweisung auf die gesellschaftssteuerlichen Bestimmungen stattfindet ("Gesellschaften gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 und 2"). Diese Überlegung wird durch das Argument unterstützt, dass in den diversen Befreiungsbestimmungen des Umgründungssteuergesetzes die Kapitalverkehrssteuern immer gemeinsam und einheitlich geregelt werden.

(Die folgenden Berufungsausführungen umfassen verfassungsrechtliche Bedenken wegen Ungleichbehandlung bzw. wie bei anderer Vertragsgestaltung bzw. bei Abspaltung und anderer Verschmelzung die Steuerpflicht zu vermeiden gewesen wäre).

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Das Kapitalverkehrsteuerrecht ist vom Grundsatz der Maßgeblichkeit des Zivil- bzw. des Handelsrechtes geprägt und demnach ist auch in dieser Entscheidung von der formalrechtlichen Beurteilung auszugehen. Daher ist die mögliche andere vertragliche Gestaltung für die Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes nicht maßgeblich.

Der Unabhängige Finanzsenat als Verwaltungsbehörde ist nach Artikel 18 B-VG an die gehörig kundgemachten Gesetze gebunden. Die Prüfung bzw. Beurteilung oder Feststellung der Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes steht dem UFS nicht zu.

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Der Bescheid hat nach Abs. 3 ferner eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht voll inhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird, außerdem eine Rechtsmittelbelehrung.

§ 198 Abs. 2 BAO bestimmt, dass Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten haben.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung eines Bescheides in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für die Partei als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. Insbesondere hat in der Bescheidbegründung die rechtliche Beurteilung der Behörde zu erfolgen, welcher Tatbestand durch den festgestellten Sachverhalt als gegeben erachtet wird.

Im angefochtenen Bescheid wurden der maßgebliche Sachverhalt (hier: Verschmelzungsvertrag), die Bemessungsgrundlage sowie die Abgabenart und –höhe hinreichend dargestellt.

Nach dem insoweit unstrittigen Sachverhalt wurde die S- GmbH als übertragende Gesellschaft mit der M- GmbH als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Die übertragende Gesellschaft wurde laut Firmenbuchauszug am 28.4.1999 errichtet; der Verschmelzungsvertrag wurde am 31.8.1999 geschlossen.

Gemäß § 17 Abs. 1 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) unterliegt der Abschluss von Anschaffungsgeschäften über Wertpapiere der Börsenumsatzsteuer, wenn die Geschäfte im Inland oder unter Beteiligung wenigstens eines Inländers im Ausland abgeschlossen wurden.

Nach § 18 Abs.1 KVG sind Anschaffungsgeschäfte entgeltliche Verträge, die auf den Erwerb des Eigentums an Wertpapieren gerichtet sind. 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.

Gemäß § 19 Abs. 2 KVG gelten als Wertpapiere unter anderem Anteile an inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaften.

Die Verschmelzung (Fusion, Merger) ist eine gesellschaftsrechtliche Vereinbarung betreffend eine Gesamtvermögensübertragung einer Körperschaft ohne Liquidation in Verbindung mit der Vermögensübertragung auf eine bestehende oder eine neue übernehmende Körperschaft gegen oder ohne Anteilsgewährung an die Gesellschafter der untergehenden Körperschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge. Nicht von rechtlicher Bedeutung ist die "Art" der Verschmelzung (up-stream merger, down-stream-merger, side-stream merger), da diese nur die "Richtung" angibt. Im Fall der sog. side-stream Verschmelzung ("Schwesternverschmelzung") haben die übertragende und die übernehmende Gesellschaft mittelbar oder unmittelbar die gleichen Gesellschafter und diese übertragen Anteile.

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Einbringung von Wertpapieren ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten. Dem Vermögensabgang bei der Einbringenden steht aber auf Grund der Beteiligung an der aufnehmenden Gesellschaft eine entsprechende Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte gegenüber. Sofern in der Berufung vorgebracht wird, es wären nur Einbringungen (Verschmelzungen) gegen Gesellschaftsrechte, nicht aber Einbringungen, mit welchen der nur Wert der Gesellschaftsrechte erhöht wird, von der Börsenumsatzsteuer erfasst, ist dem entgegenzuhalten, dass der dem § 18 Abs. 2 Z 1 KVG eine derartige Einschränkung nicht zu entnehmen ist. Auf Grund dieser Bestimmung unterliegen nicht nur entgeltliche Geschäfte der Börsenumsatzsteuer, sondern auch Geschäfte, die das Einbringen von Wertpapieren in eine Kapitalgesellschaft oder eine andere Personenvereinigung zum Gegenstand haben. Mag auch in der Regel unter einer Einbringung eine Übertragung von Wirtschaftsgütern in eine Gesellschaft zu verstehen sein, ist der Begriff nicht ausschließlich auf Übertragung gegen Gesellschaftsrechte beschränkt, da dies gerade im Fall des side-stream-mergers zufolge der Gesellschafteridentität nicht möglich ist. Auch der Fall der Sacheinlage des mittelbaren oder unmittelbaren Gesellschafters fällt unter den Begriff der Einbringung, die (nur eine Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte bewirkt, aber dennoch) Steuerpflicht begründet.

Die Festsetzung der Börsenumsatzsteuer entspricht somit dem Gesetz.

Linz, am 31. März 2010