



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder Mag. Armin Treichl, Mag. Tino Ricker und Mag. Michael Kühne im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung der Bf, ADR, vertreten durch Ender & Zuggal Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., 6840 Götzis, Sonderberg 10, vom 31. Oktober 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vom 2. Oktober 2002 betreffend Gesellschaftsteuer nach der am 7. April 2005 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten nichtmündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Zum Stichtag 30.11.1991 wurden gemäß Einbringungsvertrag vom 17.8.1992 im Bereich der Firmengruppe Bf und SS, umfassende Umstrukturierungsmaßnahmen vorgenommen. Die beiden Gesellschaften SS und Bf wurden in eine einheitliche GmbH eingebracht.

Vereinbarungsgemäß erhielten die SLB 43%, Frau W 43% und die restlichen Gesellschafter der bisherigen Bf 14% der Anteile an dieser GmbH. Zur Erreichung dieser Anteilsverhältnisse und um der im Strukturverbesserungsgesetz geforderten Äquivalenz zu entsprechen, verpflichtete sich die Gesellschafterin SLB neben ihrem 50% Kommanditanteil an der Bf auch eine Einlage in die Bf in Höhe von S 18.000.000,-- zu erbringen. Diese Einlage wurde am 12.8.1992, somit vor Abschluss des Einbringungsvertrages – am 17.8.1992 –, an die Bf bezahlt.

Die Umgründungsvorgänge wurden dergestalt abgewickelt, dass zunächst die beiden Komplementärgesellschaften m.b.H. durch Verschmelzung und unter Inanspruchnahme der Bestimmungen des Artikel I Strukturverbesserungsgesetz zur SAG vereinigt wurden.

In einem zweiten Schritt wurden die beiden Kommanditgesellschaften in Form einer Sacheinlage in die vereinigte SAG nach den Vorschriften des Artikel III Strukturverbesserungsgesetz eingebracht.

Am 10.11.1997 hat eine Besprechung zwischen dem Finanzamt und dem Steuerberater der Berufungsführerin stattgefunden. Im Zuge dieser Besprechung wurde dem Finanzamt eine Kopie des Kontoauszuges betreffend die Überweisung von 18.000.000,00 S an die Berufungsführerin am 12. August 1992 vorgelegt. Inhalt der Besprechung war die gegenständliche Einlage mit anschließender Einbringung.

Mit Bescheid vom 26.8.1999 hat das Finanzamt Feldkirch der SAG als Rechtsnachfolgerin der Bf Gesellschaftsteuer in Höhe von S 360.000,--, das sind 2% von S 18.000.000,-- vorgeschrieben.

Der Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid vom 26.8.1999 hat die Finanzlandesdirektion für Vorarlberg mit Berufungsentscheidung vom 13. Juli 2000 stattgegeben und den angefochtenen Bescheid aufgehoben, weil die Bf Schuldnerin der Gesellschaftsteuer sei und nicht die aufnehmende Kapitalgesellschaft.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 2. Oktober 2002 hat das Finanzamt Feldkirch der Berufungsführerin für die Einlage der SLB vom 12.8.1992 Gesellschaftsteuer in Höhe von 360.000,00 S vorgeschrieben. Die Zustellung erfolgte zu Handen der SAG.

In der Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor, dass der angefochtene Bescheid an die SAG als Gesamtrechtsnachfolgerin der Bf erfolgt sei. Die Literatur sei der Auffassung, dass wenn die bereits vor Verfahrenseinleitung infolge Einbringung ihres Unternehmens in die Komplementär-GmbH vollbeendete GmbH & Co KG als Partei auftritt, die Parteibezeichnung in die der Komplementärgesellschaft berichtigt werden könne. Da die Bf zum Zeitpunkt der Verfahrenseinleitung im Oktober 2002 bereits seit mehr als 10 Jahren nicht mehr existent gewesen sei, hätte daher rein rechtlich nur die Möglichkeit bestanden, die Gesellschaftsteuer der Komplementär-GmbH vorzuschreiben. Die Finanzlandesdirektion habe aber bereits entschieden, dass die Komplementär-GmbH nicht gesellschaftsteuerpflichtig sei. Auf Grund des Grundsatzes der Rechtssicherheit bzw des Grundsatzes, dass in einer Sache nur einmal entschieden werden könne, könne in diesem Zusammenhang nicht noch ein weiterer Bescheid in der selben Sache an die Bf ergehen, auch wenn in der nunmehrigen Parteienbezeichnung die Firma SAG auf Grund der Gesamtrechtsnachfolge als Bescheidadressat titulierte werde. Da

die Bf auf Grund des Einbringungsvertrages rechtlich nicht mehr existent sei, könne auch dieser der Gesellschaftsteuerbescheid nicht vorgeschrieben werden. Nach dem Strukturverbesserungsgesetz sei die aufnehmende Gesellschaft nicht Gesamtrechtsnachfolgerin der bisher den Betrieb führenden Gesellschaft, sondern lediglich Einzelrechtsnachfolgerin. Dies bedeute, dass der Bescheid an eine rückwirkend seit 30.11.1991 nicht mehr existente Gesellschaft ausgestellt worden sei, die Firma SAG durch die Einzelrechtsnachfolge im Zuge der Einbringung nicht als Schuldner der Gesellschaftsteuer herangezogen werden und dass wenn eine Gesamtrechtsnachfolge vorliegen würde, der Bescheid nicht an die Gesamtrechtsnachfolgerin gereicht werden könnte, da in dieser Sache bereits entschieden worden sei.

Zusätzlich habe es in Bezug auf die Gesellschaftsteuervorschreibung an die Bf bis zum Zeitpunkt des Erlassens des Bescheides am 2. Oktober 2002 keine Handlungen von Seiten der Behörde gegeben, von der auszugehen ist, dass die Behörde die Meinung vertrete, dass oa Firma gesellschaftsteuerpflichtig sei. Der Abgabeananspruch sei daher verjährt. Eine reine Änderung der Parteienbezeichnung des ursprünglichen Bescheides an die SAG infolge der Berufungsentscheidung sei ebenfalls nicht möglich, da der Bescheid von der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg aufgehoben worden sei und somit jegliche Rechtswirkungen dieses Verfahrens erloschen seien.

Die Einlage und die Einbringung stellten gemäß Artikel III Strukturverbesserungsgesetz nicht zwei voneinander getrennte Vorgänge dar. Die Einlage hänge direkt mit der Einbringung zusammen – es sei nur von der Rückbeziehungsoption Gebrauch gemacht worden. Die Einlage betreffe noch das Einbringungsvermögen – im § 16 Umgründungssteuergesetz sei die rechtliche Grundlage dafür geschaffen, dass eine rückwirkende Veränderung des Einbringungsvolumens vorgenommen werden kann. Eine gleichartige Vorgangsweise sei im Geltungsbereich des Strukturverbesserungsgesetzes zwar nicht explizit geregelt, aber langjährige Verwaltungspraxis gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Entgegen dem wiederholten Vorbringen der Berufungsführerin hat das Finanzamt im angefochtenen Bescheid niemals behauptet, dass die SAG Gesamtrechtsnachfolgerin der Bf sei. Vielmehr hat das Finanzamt Feldkirch den angefochtenen Bescheid an die Bf, zu Händen der SAG gerichtet.

Bei einer Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes nach Artikel III Strukturverbesserungsgesetz ist die aufnehmende Gesellschaft nicht Gesamtrechtsnachfolgerin der bisher den Betrieb führenden Gesellschaft, bei der die

Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind. Die den Betrieb aufnehmende Kapitalgesellschaft tritt nämlich gemäß § 8 Abs 6 Strukturverbesserungsgesetz nur hinsichtlich dort näher bestimmter, im Berufungsfall aber nicht bedeutsamer Umstände in die Rechtsstellung des Einbringenden ein. Im vorliegenden Fall ist daher die SAG bloße Einzelrechtsnachfolgerin der Bf. Bei einer GmbH & Co KG handelt es sich handelsrechtlich um eine Personengesellschaft. Personengesellschaften des Handelsrechts verlieren ihre Parteifähigkeit erst mit ihrer Beendigung. Ihre Auflösung und die Löschung ihrer Firma im Firmenbuch beeinträchtigt nach der Judikatur des VwGH ihre Parteifähigkeit solange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten – dazu zählen auch die Abgabengläubiger – noch nicht abgewickelt sind (vgl Ritz BAO-Kommentar², § 79 Tz 10). Das Kapitalverkehrsteuergesetz 1934 enthält keine Bestimmung über die Entstehung der Steuerschuld; es ist daher die Generalklausel des § 4 Abs 1 BAO anzuwenden, wonach der Abgabeananspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Gemäß § 2 Z 3 lit a Kapitalverkehrsteuergesetz 1934 unterliegen freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht, der Gesellschaftsteuer. Da die freiwillige Leistung in Höhe von 18.000.000,00 S am 12.8.1992 erbracht wurde, entstand der Abgabeananspruch am 12.8.1992. Die Parteifähigkeit der Bf ist daher entgegen dem Vorbringen in der Berufung nach wie vor gegeben. Da der von der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg aufgehobene Bescheid an die SAG gerichtet war, die aber nicht Gesamtrechtsnachfolgerin der Bf war, liegt hinsichtlich des angefochtenen Bescheides – der an die Bf gerichtet ist – keine *res iudicata* vor. Vielmehr handelt es sich dabei um die Inanspruchnahme einer von der SAG verschiedenen Personengesellschaft.

§ 207 Abs 2 BAO lautet:

Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Gemäß § 208 Abs 1 lit a beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird;

§ 209 BAO lautet:

(1) Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein

Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

(2) Die Verjährung ist gehemmt, solange die Geltendmachung des Anspruches innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist.

(3) Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4). In den Fällen eines Erwerbes von Todes wegen oder einer Zweckzuwendung von Todes wegen verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer jedoch spätestens zehn Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige.

§ 209 a BAO lautet:

(1) Einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(2) Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.

(3) Sofern nicht Abs. 1 oder 2 anzuwenden ist, darf in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheid, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden.

§ 323 Abs 16 und 18 BAO lauten:

(16) Die §§ 207, 209, 209a und 304 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 57/2004 treten mit 1. Jänner 2005 in Kraft. § 209 Abs. 3 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 57/2004 tritt für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung (§ 147 Abs. 1), wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist, erst mit 1. Jänner 2006 in Kraft.

(18) § 209 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 180/2004 ist ab 1. Jänner 2005 anzuwenden. Für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung (§ 147 Abs. 1) ist die Neufassung des § 209 Abs. 1 jedoch erst ab 1. Jänner 2006 anzuwenden, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist. § 209 Abs. 1 zweiter Satz in der Fassung BGBl. I Nr. 180/2004 gilt sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen im Sinn des § 209 Abs. 1 in der Fassung vor BGBl. I Nr. 57/2004. § 209a Abs. 1 und 2 gilt für den Fall der Verkürzung von Verjährungsfristen durch die Neufassungen des § 207 Abs. 2 zweiter Satz durch BGBl. I Nr. 57/2004, des § 209 Abs. 1 durch BGBl. I Nr. 180/2004, des § 209 Abs. 3 durch BGBl. I Nr. 57/2004 sowie des § 304 durch BGBl. I Nr. 57/2004 sinngemäß. Wegen der Verkürzung der Verjährungsfristen des § 209 Abs. 3 durch BGBl. I Nr. 57/2004 dürfen Bescheide nicht gemäß § 299 Abs. 1 aufgehoben werden.

Der vorletzte Satz des § 323 Abs 18 BAO stellt sicher, dass die Verkürzung der Verjährungsfristen gemäß § 207 Abs 2 BAO (für hinterzogene Abgaben(teil)ansprüche), § 209 Abs 1 BAO sowie § 209 Abs 3 BAO und auch die Verkürzung der Frist zur Einbringung eines Wiederaufnahmeantrages gemäß § 304 lit a BAO keine Auswirkungen auf offene Berufungsverfahren und antragsabhängige Abgabefestsetzungen haben, soweit der betroffene Abgabenanspruch zum Zeitpunkt der Erlassung des bekämpften Bescheides nach bisher geltendem Recht (vor BGBl I 57/2004) noch nicht verjährt war. Dadurch und durch die

uneingeschränkt weiter geltenden Bestimmungen gemäß § 209 a Abs 1 und 2 BAO bleiben meritorische Berufungs- und Antragserledigung ohne zeitliche Schranke stets dann möglich, wenn der jeweils zu Grunde liegende Abgabensanspruch bei Erlassung des angefochtenen Bescheides oder Einbringung des betreffenden Antrages nach den vor BGBl I 57/2004 geltenden Bestimmungen unverjährt war (SWK 3/2005, S 083, SWK 33/2004, T 206).

§ 209 Abs 1 BAO idF vor BGBl I 57/2004 lautet:

Die Verjährung wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Am 10.11.1997 hat eine Besprechung zwischen dem Finanzamt und dem Steuerberater der Berufungsführerin stattgefunden. Im Zuge dieser Besprechung wurde dem Finanzamt eine Kopie des Kontoauszuges betreffend die Überweisung von 18.000.000,00 S an die Berufungsführerin am 12. August 1992 vorgelegt. Inhalt der Besprechung war die gegenständliche Einlage mit anschließender Einbringung. Da im gegenständlichen Fall die Verjährungsfrist mit Ablauf des 31. Dezember 1992 zu laufen begann, wurde diese durch die Besprechung mit dem Steuerberater am 10. November 1997 innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist, gemäß § 209 Abs 1 idF vor BGBl 57/2004 unterbrochen und begann neu zu laufen. Der gegenständliche Bescheid ist daher innerhalb der Verjährungsfrist ergangen. Verjährung ist daher nicht eingetreten.

Gemäß § 2 Z 3 lit a KVStG 1934 unterlagen der Gesellschaftsteuer freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht.

Gemäß § 5 Abs 1 Z 3 KVStG 1934 sind Gesellschaften mit beschränkter Haftung Kapitalgesellschaften.

Gemäß § 5 in Verbindung mit § 6 Abs 1 Z 4 KVStG 1934 gilt eine Kommanditgesellschaft, wenn zu den persönlich haftenden Gesellschaftern der Kommanditgesellschaft eine Kapitalgesellschaft gehört, als Kapitalgesellschaft. Bei der Berufungsführerin handelt es sich daher um eine Kapitalgesellschaft im Sinne des KVStG 1934.

Gemäß § 6 Abs 1 Z 4 KVStG 1934 gelten Anteile der Kommanditisten an einer Kommanditgesellschaft, wenn zu den persönlich haftenden Gesellschaftern der Kommanditgesellschaft eine Kapitalgesellschaft gehört, als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften.

Nach § 10 Abs 1 KVStG 1934 ist die Kapitalgesellschaft Steuerschuldner.

Im gegenständlichen Fall unterliegt die Leistung der Einlage in Höhe von 18.000.000,00 S vor, Abschluss des Einbringungsvertrages der Gesellschaftsteuer nach § 2 Z 3 lit a KVStG 1934. Die Berufungsführerin ist gemäß § 5 in Verbindung mit § 6 Abs 1 Z 4 und § 10 Abs 1 KVStG 1934 Steuerschuldnerin der Gesellschaftsteuer.

Strittig ist sohin lediglich ob die Leistung der Einlage gemäß Strukturverbesserungsgesetz steuerfrei ist.

Gemäß § 10 Strukturverbesserungsgesetz sind Vorgänge im Sinne des § 8 Abs 1 sowie § 9 StruktVG von der Grunderwerbsteuer und den Kapitalverkehrsteuern befreit. In § 8 StruktVG ist die Einbringung von Personengesellschaften in eine Kapitalgesellschaft geregelt. Im gegenständlichen Fall wurde die Einbringung steuerfrei behandelt, die Gewährung der Einlage jedoch der Gesellschaftsteuer unterworfen. Im Strukturverbesserungsgesetz ist keine Rede davon, dass die Einbringung vorbereitende und zur Herstellung des den gewünschten Beteiligungsverhältnissen entsprechenden Handlungen von den Kapitalverkehrsteuern befreit sind. Die gegenständliche Einlage in das einzubringende Vermögen ist daher nach dem StruktVG nicht von der Gesellschaftsteuer befreit. Aus dem Hinweis auf das Umgründungssteuergesetz ist nichts zu gewinnen, da auf den gegenständlichen Fall nicht das Umgründungssteuergesetz sondern das StruktVG anzuwenden ist und schließlich die gegenständliche Einlage auch im Geltungsbereich des UmgrStG nicht befreit wäre. Die Herstellung der gewünschten Vermögensverhältnisse und die anschließende Einbringung der KG in die GmbH sind daher verschiedene Vorgänge, die je für sich steuerrechtlich zu beurteilen sind.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 13. April 2005