



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E.R., Adr., vertreten durch Zobl, Bauer & Partner, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH, 5020 Salzburg, Mildenburggasse 6, vom 6. März 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 30. Jänner 2003, StNr. 076/0204, betreffend Börsenumsatzsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Börsenumsatzsteuer wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 29. Dezember 1998 übertrug die E.R. an ihren Sohn E. Kommanditanteile an der Firma KG und Anteile an der GmbH und vereinbarten im VP III.4. eine sogenannte Steuerklausel, also eine auflösende Bedingung für den Fall einer anderen Beurteilung der steuerlichen Behandlung der vereinbarten Rentenleistungen durch die Abgabenbehörden.

Mit Erklärung vom 30. August 2000 trat Frau Mag. H.R. als Vertreterin der Verlassenschaft nach ER vom Vertrag ex tunc zurück.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat mit dem angefochtenen Bescheid diesen Rücktritt als Anschaffungsgeschäft im Sinne des § 18 Abs. 1 KVG und den Verzicht auf das Rentenstammrecht als Preis im Sinne des § 21 Z. 1 KVG beurteilt und Börsenumsatzsteuer vorgeschrieben, wobei sie den Wert dieses Rentenstammrechtes nach den Wertverhältnissen zum Abtretungsvertrag anteilig herangezogen hat.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Zur Rechtslage:

Zunächst ist festzuhalten, dass der zu beurteilende "Vertrag" im September 2000 abgeschlossen wurde.

Auf das gegenständliche Anschaffungsgeschäft ist daher das KVG (vor allem Teil III) idF vor dem BGBl. I Nr. 106/1999 anzuwenden (vgl. § 38 Abs. 3a KVG angefügt durch BGBl. I Nr. 106/1999). Die folgenden Zitierungen – sofern nicht ausdrücklich anderes angeführt ist – beziehen sich somit auf das KVG idF vor dem BGBl. I Nr. 106/1999.

Gemäß § 38 Abs. 3 a KVG treten mit Ablauf des 30. September 2000 Teil III (Börsenumsatzsteuer) sowie die Durchführungsbestimmungen zum Kapitalverkehrsteuergesetz vom 17. Dezember 1934, RMBl. S 839, außer Kraft. Diese Vorschriften sind letztmalig auf Anschaffungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Steuerschuld vor dem 1. Oktober 2000 entsteht. (BGBl. I 1999/106).

Gemäß § 38 Abs. 3 b KVG (in der Fassung des BGBl. I 2000/29) ist § 25 Abs. 2 auf Anschaffungsgeschäfte anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2000 verwirklicht werden.

Gemäß § 25 Abs. 2 KVG (in der Fassung des BGBl. I 2000/29) entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiges Anschaffungsgeschäft verwirklicht ist. Hängt die Wirksamkeit des Anschaffungsgeschäfts vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung oder der Genehmigung einer Behörde ab, so entsteht die Steuerschuld mit dem Eintritt einer aufschiebenden Bedingung oder mit der Genehmigung.

Aus den zitierten Gesetzesstellen ergibt sich, dass der berufungsgegenständliche "Vertrag vom September 2000 dann der Börsenumsatzsteuer unterliegt, wenn die Steuerschuld vor dem 1. Oktober 2000 entstanden ist.

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

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

Als entgeltlich sind alle Geschäfte über Wertpapiere anzusehen, die zu keiner Bereicherung des Erwerbers führen.

Die Steuerschuld entsteht – von den im neuen § 25 Abs. 2 KVG (in der Fassung des BGBl. I 2000/29) angeführten Ausnahmen abgesehen - mit dem Abschluss des schuldrechtlichen Vertrages, mit welchem die Pflicht zur Übertragung des Wertpapiers entsteht. Das Erfüllungs-

geschäft ist nur eine Folge des Verpflichtungsgeschäftes und unterliegt nicht (mehr) der Steuer (VwGH 29.3.1993, Zl. 91/15/0049, 0050, Dorazil, KVG², S.228).

Gemäß § 21 KVG wird die Steuer regelmäßig von dem vereinbarten Preis berechnet.

Unter dem "vereinbarten Preis" ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Kaufpreis und sämtliche andere ziffernmäßig bestimmten Leistungen zu verstehen, die der Erwerber erbringen muss, um die Geschäftsanteile zu erhalten. Es ist somit nicht nur der im Abtretungsvertrag ausdrücklich als solcher bezeichnete Abtretungspreis (der oft nur in einem symbolischen Betrag besteht) zu verstehen, sondern daneben auch alle anderen Leistungen, die der Erwerber erbringen muss, um den Geschäftsanteil zu erhalten, sofern es sich dabei um eine ziffernmäßig bestimmte Größe handelt. Darauf, an wen die Leistung zu erbringen ist, kommt es dabei ebenso wenig an wie auf das Vorliegen einer vertraglichen Verpflichtung. Entscheidend ist allein, dass der Erwerber ohne die ziffernmäßig bestimmte Leistung die in Rede stehenden Geschäftsanteile nicht erhalten hätte, dass es also zwischen der Leistung und dem Anteilserwerb eine Kausalverbindung gibt (arg.: "um die Geschäftsanteile zu erhalten" siehe dazu die Erkenntnisse des VwGH vom 19.9.2001, 2001/16/0146, vom 24.4.2002, 2002/16/0084 uva.).

Unter dem "vereinbarten Preis" im Sinne dieser Gesetzesstelle kann nur die Gesamtheit der Leistungen verstanden werden, welche der Erwerber des Wertpapiers dem Veräußerer oder in dessen Interesse einem Dritten als Gegenleistung für den Erwerb des Eigentums am Wertpapier zu erbringen hat. Weiters ist es ohne Bedeutung, worin das Entgelt besteht: Es kann in Geld, Waren, Dienstleistungen, Schuldübernahmen, anderen Wertpapieren usw. liegen (vgl. Bavenek-Weber, Gegenleistung-Entgelt-Preis bei den Gebühren und Verkehrsteuern, FJ-GVR 1996, 6, sowie Der vereinbarte Preis bei der Börsenumsatzsteuer, FJ-GVR 1997, 9).

2.) Vertragsrücktritt lt. VP III.4. des Übergabsvertrages:

Der Vertragspunkt III.4. enthält eine sogenannte Steuerklausel.

Dazu Univ.-Prof. Dr. Reinhold Beiser in ÖStZ 2005/263 und 289:

"Als Steuerklauseln gelten rechtsgeschäftliche Bedingungen des Inhaltes, dass das Rechtsgeschäft als aufgehoben oder als überhaupt nicht abgeschlossen angesehen werden soll, wenn das Finanzamt an das Geschäft eine von den Vorstellungen der Parteien abweichende steuerliche Rechtsfolge knüpft. Klauseln dieser Art werden im Allgemeinen als auflösende Bedingungen gefasst und entsprechend gewürdigt.

Steuerklauseln verknüpfen die zivilrechtliche Wirksamkeit von Rechtsgeschäften mit dem Eintritt bestimmter Abgabenfolgen. Sie dienen der Beherrschung von Rechtsunsicherheiten, die sich aus dem Risiko einer abweichenden Beurteilung durch andere (Finanzverwaltung, UFS,

VwGH, VfGH, EuGH, Kartellbehörde, Grundverkehrsbehörde etc) ergeben. Die grundsätzliche Zulässigkeit und Wirksamkeit von Steuerklauseln ergibt sich aus dem Rechtsstaatsprinzip und dem Sachlichkeitsgebot (Art 7 B-VG): Ist eine Rechtsordnung so kompliziert, dass die Rechtsfolgen für den Normunterworfenen nicht mit Sicherheit vorhersehbar sind (das ist das Grundanliegen des Legalitätsprinzips nach Art 18 B-VG), so darf diese Rechtsunsicherheit die Normadressaten nicht unverhältnismäßig belasten. Steuerklauseln nehmen abgabenrechtlichen Rechtsunsicherheiten ihre Spitze, sie schützen vor nicht vorhersehbaren oder nicht gewollten Steuerfolgen. Das Legalitätsprinzip schützt den steuerpflichtigen Bürger; Steuerklauseln schützen vor den Risiken aus Rechtsunsicherheiten der Steuergesetze."

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates fällt unter die Vertragsklausel "die Finanzbehörden eine andere steuerrechtliche Beurteilung vornehmen" auch der Fall, dass die Steuergesetze selbst geändert werden und dadurch die Geschäftsgrundlage für den Vertrag nachträglich wegfällt. Dies war im gegenständlichen Fall durch die Neuordnung der Rentenbesteuerung durch das BG BGBl I 1999/106, der Fall.

"Nach der jüngsten Rechtsprechung des VwGH (26. 1. 1999, 98/14/0045) ist die Versorgungsrente steuerlich nicht mehr abzugsfähig und nicht mehr steuerpflichtig; damit hat der VwGH ein beliebtes Steuersparmodell abgeschafft. Mit der Steuerreform 2000 wird jedoch bei der Betriebsübertragung die Versorgungsrente wieder eingeführt." Werner Doralt in "Versorgungsrenten - eine Klarstellung", SWK 18/1999 (S 419).

3.) Steuerliche Beurteilung des Rücktrittes:

Die vertraglich vereinbarte Ausstiegsklausel des Vertragspunktes III.4. kam im vorliegenden Fall zum Tragen. Es bleibt dennoch die Frage offen, ob in der Rückabwicklung ein neues Anschaffungsgeschäft liegt.

Unbestritten ist, dass die entstandene Steuerschuld für das ursprüngliche Anschaffungsgeschäft dadurch nicht berührt wird, auch nicht durch die neue Rechtslage, da für auflösend bedingte Anschaffungsgeschäfte die Steuerschuld sofort entsteht und durch die Ausübung des Rücktrittsrechtes nicht mehr beseitigt werden kann.

Die Frage, wie die Rückabwicklung zu beurteilen ist, wird in der Literatur sehr differenziert bewertet. Siehe dazu einige Auszüge aus der Fachliteratur:

"Das vertraglich vereinbarte Rücktrittsrecht stellt kein neues Verpflichtungsgeschäft dar, weil der Rücktritt nicht als neuer Vertrag aufzufassen ist, sondern den ursprünglich abgeschlossenen Vertrag und damit den Rechtsgrund für die bewirkten Leistungen nachträglich aufhebt" (Brönner-Kamprad, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz³ Rdn. 2 zu § 18 KVG).

Staringer, Nachträgliche Entgeltsänderung und Börsenumsatzsteuer, ecolex 1994, 424ff:

"Die Rückabwicklung absolut nichtiger oder vernichtbarer Abtretungsgeschäfte vermag selbst keine neuerliche Steuerschuld auszulösen. Selbst die Rückübertragung von Wertpapieren iSd § 19 Abs 1 KVG zieht diesfalls keine Steuerpflicht nach sich, da ein solcher Vorgang schon den Tatbestand des § 17 Abs 1 KVG nicht erfüllt. Für die schuld- und (gegebenenfalls sachen-)rechtliche Rückabwicklung gibt nämlich das Gesetz selbst den Titel ab, sodass kein rechtsgeschäftlicher Erwerb vorliegt. Solchermaßen können gesetzliche Schuldverhältnisse (zB Gewährleistung, Bereicherungsansprüche, Schadenersatz) auch dann nicht zur Börsenumsatzsteuerpflicht führen, wenn sie Ausfluss einer wirtschaftlichen Korrektur eines kapitalverkehrsteuerpflichtigen Rechtsgeschäftes sind (ebenso Arnold, AnwBl 1992, 489).

Eine durch den Abschluss eines neuerlichen Rechtsgeschäftes bewirkte Korrektur von börsenumsatzsteuerpflichtigen Anschaffungsgeschäften vermag die seinerzeit entstandene Steuerschuld nicht mehr zu beseitigen, denn § 17 Abs 1 KVG stellt unabhängig von späteren Entwicklungen für die Steuerschuldentstehung auf die Verhältnisse im Zeitpunkt des Vertragsschlusses ab. Das solchermaßen verankerte Stichtagsprinzip findet seine Entsprechung auch in § 21 Z 1 KVG, worin als Steuermaßstab der BUST regelmäßig der vereinbarte Preis genannt ist. Diese Anordnung kann sich nur auf den im Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung vereinbarten Abtretungspreis beziehen. Dies ergibt sich aus dem Zusammenhang von § 21 Z 1 KVG mit § 21 Z 2 KVG, wonach in Ermangelung eines vereinbarten Preises jener Börsen- oder Marktpreis als Bemessungsgrundlage der Börsenumsatzsteuer heranzuziehen ist, der am Tag des Geschäftsabschlusses für die übertragenen Wertpapiere gilt. Bleibt die Börsenumsatzsteuerschuld für das ursprüngliche Anschaffungsgeschäft auch unberührt, so können kapitalverkehrsteuerliche Folgen durch die Vertragskorrektur allerdings insofern ausgelöst werden, als damit nicht nur die Gegenleistung für den Wertpapiererwerb korrigiert bzw rückgeführt wird, sondern auch Wertpapiere an den ursprünglichen Veräußerer rückübertragen werden. Diesfalls kommt es zum neuerlichen Anfall von BUST, wobei das Ausmaß der nachträglich vereinbarten Entgeltskorrektur die Steuerbemessungsgrundlage bildet."

Arnold, AnwBl 1992, 489:

"Dass der VwGH hier (nur) das GrEStG als "Ausnahme" ins Treffen geführt hat, darf (auch aus einem anderen Blickwinkel) nicht irreführen. Ich stimme Brönnner - Kamprad, KVStG, 4. Auflage, Rdn 2 zu § 18 bei, dass analog der GrESt-rechtlichen Regelung die Rückabwicklung (etwa bei Ausübung eines Rücktrittsrechts) nicht zum zweiten Mal Börsenumsatzsteuerpflicht auslöst (Arnold in AnwBl 1992/4189 zu VwGH 2.3.1992, 91/15/0109)."

VwGH 24.11.1994, 92/16/0188:

"Die durch die rechtliche Anfechtbarkeit veranlaßte einvernehmliche Rückgängigmachung eines Rechtsgeschäfts ist als erfolgreich durchgeführte Anfechtung anzusehen (Hinweis E

4.5.1951, 1006/49, VwSlg 404 F/1951). Zu einer "mit Erfolg durchgeführten Anfechtung" kann es somit nur kommen, wenn es zufolge "rechtlicher Anfechtbarkeit" zur Rückgängigmachung kommt. Die Parteien können aufgrund der ihnen eingeräumten Gestaltungsfreiheit jederzeit von einer geschlossenen Vereinbarung abgehen. Es kann aber nicht in ihrem Belieben stehen, die an keine weiteren Voraussetzungen geknüpfte einvernehmliche Vertragsaufhebung als erfolgreiche Anfechtung eines geschlossenen Rechtsgeschäftes mit ex tunc-Wirkung zu gestalten.

Gemäß § 23 Abs. 4 BAO ist die Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäftes für die Erhebung von Abgaben insoweit und solange ohne Bedeutung, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt ist. Die Beschwerdeführerin behauptet keine gerichtliche Anfechtung, sondern verweist auf die zu § 5 Abs. 4 des Steueranpassungsgesetzes ergangene hg. Judikatur (beginnend mit dem Erkenntnis vom 4. Mai 1951, Zl. 1006/49, Slg. 404/F), wonach die durch die rechtliche Anfechtbarkeit veranlaßte einvernehmliche Rückgängigmachung eines Rechtsgeschäftes als erfolgreich durchgeführte Anfechtung anzusehen sei. Zu einer "mit Erfolg durchgeführten Anfechtung" kann es somit nur kommen, wenn es zufolge "rechtlicher Anfechtbarkeit" zur Rückgängigmachung kommt. Selbstverständlich können die Parteien aufgrund der ihnen eingeräumten Gestaltungsfreiheit jederzeit von einer geschlossenen Vereinbarung wieder abgehen. Es kann aber nicht in ihrem Belieben stehen, die an keine weiteren Voraussetzungen geknüpfte einvernehmliche Vertragsaufhebung als erfolgreiche Anfechtung eines geschlossenen Rechtsgeschäftes mit ex tunc-Wirkung zu gestalten."

Takacs, Kapitalverkehrsteuer, zu §17/4 Abs 6:

"Die Rückabwicklung eines rückgängig gemachten Anschaffungsgeschäftes löst in der Regel als weiteres Anschaffungsgeschäft BUST aus (Hicks, UVR 1989, 207)."

Ebenso Dorazil, Kurzkommentar², § 18 I. RZ 1.8:

"Die Steuerpflicht ist auch für den Fall zu bejahen, dass sich der Verkäufer ein Rückkaufsrecht und der Käufer ein Rückgaberecht vertraglich vorbehält (s. auch die §§ 27 und 28). Bei Geltendmachung eines der beiden Rechte ist grundsätzlich eine doppelte Steuerpflicht gegeben. Anderer Meinung sind Brönnner/Kamprad, KVG Rdn. 2 zu § 18)."

Weiters Dorazil, Kurzkommentar², § 17 I. RZ 5:

"Die Rückabwicklung eines rückgängig gemachten Anschaffungsgeschäftes löst idR als weiteres Anschaffungsgeschäft die Abgabepflicht aus. Etwas anders gilt bei rückwirkend unwirksamen Rechtsgeschäften, deren wirtschaftliches Ergebnis nicht bestehen bleibt (BFH 3.2.1988 I 399/83 BStBl II 416)."

Nach den dargestellten Meinungen zur Frage der neuerlichen Steuerpflicht der Rückabwicklung eines Anschaffungsgeschäftes ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates folgende Beurteilung geboten:

- a) Keine Steuerpflicht ist gegeben, wenn die Rückabwicklung aufgrund eines *gesetzlichen Schuldverhältnisses* (zB *Gewährleistung, Bereicherungsansprüche, Schadenersatz*) erfolgt und demnach kein Anschaffungsgeschäft vorliegt.
- b) Steuerpflicht ist für alle nachträglichen Vereinbarungen zu einem Anschaffungsgeschäft gegeben, wenn dadurch Wertpapiere rückübertragen werden.
- c) Tatsächlich strittig ist die Frage eines vereinbarten Rücktrittsrechtes. Dabei kann das vertraglich Vereinbarte in einer Bandbreite schwanken zwischen Rückgaberecht mit festgelegtem Rückgabepreis (Beurteilung wie lit. b) bis hin zur Vereinbarung einer auflösenden Bedingung udgl.

Im gegenständlichen Falle kommt jedoch hinzu, dass das Rücktrittsrecht an ganz bestimmte äußere Kriterien gebunden ist. Diese Kriterien stellen sich als gemeinsame Geschäftsgrundlage dar, sodass bei deren Wegfall oder Veränderung das Rechtsgeschäft von Anfang an nicht zustande gekommen wäre. Das vertraglich vereinbarte Rücktrittsrecht stellt sich somit als "conditio sine qua non" dar, was wiederum bedeutet, dass der Vertrag – auch ohne das vereinbarte Rücktrittsrecht - anfechtbar geworden wäre und sich die Rückabwicklung somit aus dem Bereicherungsrecht ergeben hätte (siehe § 1435 ABGB).

Es werden lediglich die wirtschaftlichen Folgen des aus schwerwiegenden Rechtsgründen fehlgeschlagenen Rechtsgeschäftes beseitigt.

Die Abgabenbehörde I. Instanz ging bei der Abgabenfestsetzung davon aus, dass der Rücktrittsgrund nicht gegeben sei und daher eine neue Willenseinigung auf Vertragsaufhebung mit wechselseitigem Verzicht auf die ursprünglich vertraglich bedungenen Leistungen gegeben ist. Sie hat somit diesen freiwilligen Verzicht auf die vertraglich zustehenden Leistungen der Steuervorschreibung zu Grunde gelegt und ist daher davon ausgegangen, dass die Steuerschuld mit Annahme der Rücktrittserklärung entstanden ist.

Die Rechtsfolge eines Rücktritts vom Vertrag ist grundsätzlich, dass die Leistungen nicht mehr geschuldet werden und die bereits erbrachten Leistungen zurückzustellen sind, da der Rechtsgrund sie zu behalten oder zu fordern weggefallen ist. Es haben daher die Bw nicht – wie die Abgabenbehörde I. instanz beurteilt hat - freiwillig auf das Rentenstammrecht verzichtet, weshalb dieses als "vereinbarter Preis" der Börsenumsatzbesteuerung zugrunde zu legen ist, sondern durch den einseitig erklärten Rücktritt sind die Leistungsverpflichtungen aus

dem ursprünglichen Schenkungsvertrag nicht mehr im Rechtsbestand, sondern lediglich nur mehr die Pflicht, bereits empfangenen Leistungen zurück zu stellen.

Selbst wenn man in der Rückabwicklung eines neues Anschaffungsgeschäft sehen sollte, gilt nach den vorstehenden Ausführungen Folgendes:

Da für die Rückabwicklung kein Preis im Sinne des § 21 Z. 1 KVG vereinbart wurde, kein mittlerer Börsen- oder Marktpreis im Sinne der Z. 2 vorliegt, ist gemäß Z. 3 die Börsenumsatzsteuer nach dem Wert des Wertpapiers zu berechnen.

Da aber der Wert der verfahrensgegenständlichen GesmbH-anteile aufgrund der Konkursöffnung und infolge Überschuldung der GesmbH (SV-Gutachten vom 26.7.2000) mit Null anzusetzen ist, fehlt es an einer Bemessungsgrundlage für die Börsenumsatzsteuer.

Der Berufung wäre daher auch aus diesem Grunde stattzugeben gewesen.

Salzburg, am 11. August 2005