



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw in K, vertreten durch die F Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in Ried, vom 2. November 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 13. Oktober 1998 betreffend Börsenumsatzsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Frau G R , die Mutter des Berufungswerbers, war Gesellschafterin der Firma "R Gesellschaft m.b.H." mit dem Sitz in KI. Ihr Geschäftsanteil entsprach einer mit dem Betrag von S 318.750.- eingezahlten Stammeinlage in Höhe von S 375.000.-. Das Stammkapital der Gesellschaft betrug S 500.000.-.

Mit dem in Form eines Notariatsaktes vereinbarten **Abtretungsvertrag vom 15. April 1998** trat sie einen Teil ihres Geschäftsanteiles an der genannten Gesellschaft entsprechend einer dem Betrag von S 216.750 eingezahlten Stammeinlage von S 255.000.- an ihren Sohn ab. Der vereinbarte Abtretungspreis entsprach dem eingezahlten Betrag von S 216.750.-. Zusätzlich wurde die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes vereinbart. Der diesbezügliche Punkt Drittens des Abtretungsvertrages lautet:

Anlässlich der vorstehenden Geschäftsanteilsabtretung behält sich die Übergeberin G R am abgetretenen Geschäftsanteil auf die Dauer von zehn Jahren das unentgeltliche Fruchtgenuss-

*recht im Sinne der Bestimmungen des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches vor.
Aufgrund dieses Fruchtgenussrechtes stehen somit für die Dauer des Fruchtgenussrechtes die Gewinnausschüttungen der abtretenden Gesellschafterin zu.*

Auf **Vorhalt des Finanzamtes** teilte der Vertreter des Berufungswerbers mit Schreiben vom 29. Juli 1998 mit, dass der nach dem Wiener Verfahren 1996 ermittelte gemeine Wert der GmbH-Anteile je S 100.- Nennkapital mit Stichtag 31.12.1997 S 803,05 betrage.

Der auf Basis der in den Jahren 1997 und 1996 erzielten handelsrechtlichen Gewinne kapitalisierte Wert des Fruchtgenussrechtes betrage für die vertraglich vereinbarte befristete Laufzeit von 10 Jahren unter Ansatz eines Zinsatzes von 5,5% sowie einer nachschüssigen Rente S 2,304.706.-.

Mit **Bescheid** vom 13. Oktober 1998 setzte das damals noch bestehende Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Linz für die gegenständliche Anteilsabtretung Börsenumsatzsteuer in Höhe von S 66.202 fest. Die Bemessungsgrundlage in Höhe von S 2,648.034,24 ergab sich aus dem Abtretungspreis von S 216.750.- und dem mit S 2,431.248,24 berechneten Fruchtgenussrecht. Dabei wurde das in Höhe von S 305.745.- einbekannte jährliche Fruchtgenussrecht, welches auf 10 Jahre vereinbart wurde, mit einem Faktor von 7,952 abgezinst.

Gegen diesen Bescheid erhob der Vertreter des Abgabepflichtigen fristgerecht **Berufung** und beantragte, die Börsenumsatzsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 216.750.- mit S 5.419.- festzusetzen. In der Begründung brachte er vor, dass die Mutter des Berufungswerbers und der Berufungswerber gleichzeitig mit der Anteilsabtretung überein gekommen seien, dass Frau G R weiterhin ungeachtet des ihrem Sohn abgetretenen Geschäftsanteiles für die Dauer des aufrechten Fruchtgenussrechtes an diesem Geschäftsanteil wie bisher ihr volles Stimmrecht behalte, sodass der Berufungswerber an der Gestaltung der Erträge der R GmbH für die Dauer des Fruchtgenussrechtes nicht beteiligt sei. Dieser außerhalb des Notariatsaktes mit 15. April 1998 mündlich getroffene Umlaufbeschluss der Gesellschafter der R GmbH sei als Gedächtnisprotokoll vom 31.10.1998 schriftlich aufgezeichnet worden. Der Berufungswerber habe als Übernehmer des Geschäftsanteiles ein mit einem Fruchtgenussrecht belastetes Objekt erworben, ohne eine Verpflichtung eingegangen zu sein, durch seine Tätigkeit erzielte Erträge der Übergeberin zu überlassen. Daraus folge, dass für die Übergabe des bloßen Eigentums an den Geschäftsanteilen außer dem Nominalabtretungspreis kein zusätzliches Entgelt erbracht worden sei.

Eine Kopie des **Gedächtnisprotokolles** über den Umlaufbeschluss legte er der Berufung bei. Der dritte Absatz dieses Gedächtnisprotokolles lautet:

Frau G R und Herr Bw sind gleichzeitig überein gekommen, dass Frau G R weiterhin

ungeachtet des ihrem Sohn Bw abgetretenen Geschäftsanteils für die Dauer des aufrechten Fruchtgenussrechts an diesem Geschäftsanteil wie bisher ihr volles Stimmrecht behält, so dass er an der Gestaltung der Erträge der R. Gesellschaft m.b.H. für die Dauer des Fruchtgenussrechts nicht beteiligt ist.

Das Finanzamt Urfahr legte die Berufung am 31. Jänner 2002 der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vor. Da die Berufung zum 1. Jänner 2003 noch unerledigt war, ging die Zuständigkeit zur Entscheidung nach § 260 BAO in Verbindung mit § 323 Abs.10 BAO (in der Fassung nach dem AbgRmRefG BGBl I 2002/97) auf den Unabhängigen Finanzsenat über.

Mit Schreiben vom 13. Juli 2006 nahm das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr zur Berufung Stellung und verwies auf die Erfordernisse des Steuerrechtes für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Das Finanzamt vertrat die Ansicht, dass der Umlaufbeschluss der Gesellschafter A R, G R und Bw und die darin geregelte Stimmrechtsbindung nicht anerkannt werden könne. Die Abtretung der Anteile an der Reich GmbH von Frau G R an Herrn Bw unterliege daher unter Zugrundelegung einer Bemessungsgrundlage in Höhe von S 2,648.034,24 der Börsenumsatzsteuer.

Zur Stellungnahme des Finanzamtes erstattete der Vertreter des Berufungswerbers mit Schreiben vom 4. August 2006 eine Gegenäußerung und brachte vor, dass im Bereich der Gesellschaftsteuer das Urkundenprinzip nicht anzuwenden sei. Dies gelte auch für die Börsenumsatzsteuer, soweit die Übertragung nicht selbst von der Schriftlichkeit abhängt. Der Beschluss des Vorbehaltes der Stimmrechtsbindung bedürfe zu seiner Gültigkeit keiner bestimmten Form, sodass vom gültigen Zustandekommen desselben ausgegangen werden müsse. Der Formmaßstab dürfe von den Behörden nicht höher angesetzt werden, als das betreffende Gesetz (GmbHG) für das Zustandekommen vorsehe. Da das Gesetz auch hinsichtlich des Entstehens der Steuerpflicht an den Abschluss eines voll wirksamen schuldrechtlichen Vertrages anknüpfe, sei jene Form heranzuziehen, die eben für die Wirksamkeit des entsprechenden Rechtsaktes notwendig sei. Im Falle des Formmangels werde das wirtschaftliche Ergebnis gewertet. Dieser systemimmanente Grundsatz sei auch auf das Formerfordernis des verfahrensgegenständlichen Umlaufbeschlusses (mit Gedächtnisprotokoll) anzuwenden, sodass der Einwand des Finanzamtes der gesetzlichen Grundlage entbehre.

Als Antwort auf diese Gegenäußerung verwies das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr auf eine von diesem Amt eingebrachte Amtsbeschwerde. In dieser Beschwerde ging es um die Frage, inwieweit die Rechtsmittelbehörde auch im Bereich der Gebühren und Verkehrsteuern die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu überprüfen habe.

Daraufhin setzte der Unabhängige Finanzsenat mit Bescheid vom 18. Oktober 2006 die Entscheidung über die gegenständliche Berufung bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur Zahl Zl. 2005/16/0193 anhängigen Verfahrens aus.

Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis vom 28. Februar 2007, Zl. 2005/16/0193, die vom Finanzamt angefochtene Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf, weil er die Beweiswürdigung der belangten Behörde (Unabhängiger Finanzsenat) als unschlüssig ansah.

Daraufhin wurde das Berufungsverfahren von Amts wegen fortgesetzt und dem Berufungswerber mit Vorhalt vom 30. Mai 2007 dieses VwGH-Erkenntnis vom 28. Februar 2007, übermittelt. Außerdem wurden die sich daraus aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates ergebenden rechtlichen Schlussfolgerung mitgeteilt.

Zu diesem Vorhalt gab der Berufungswerber bzw. sein Vertreter keine Erklärung mehr ab.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gegenstand der Börsenumsatzsteuer ist gemäß § 17 Abs. 1 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) der Abschluss von Anschaffungsgeschäften über Wertpapiere, wobei nach der Bestimmung des § 19 Abs. 1 Z. 2 in Verbindung mit Abs. 2 KVG auch Anteile an einer GmbH als Wertpapiere gelten.

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

Nach § 21 Z. 1 KVG wird die Steuer regelmäßig vom vereinbarten Preis berechnet.

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

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind unter dem vereinbarten Preis neben dem Kaufpreis auch noch sämtliche anderen ziffernmäßig bestimmten Leistungen zu verstehen, die der Erwerber erbringen muss, um die Geschäftsanteile zu erhalten (vgl. VwGH 15.12.2005, Zl. 2005/16/0080 und die dort zitierte Vorjudikatur).

Im angefochtenen Bescheid wurde neben dem vertraglich vereinbarten Abtretungspreis von S 216.750.- auch der Wert des der Übergeberin vorbehaltenen unentgeltlichen Fruchtgenussrechtes in die Bemessungsgrundlage für die Börsenumsatzsteuer eingerechnet.

Der Berufungswerber vertritt die Auffassung, dass der Wert des der Übergeberin vorbehaltenen unentgeltlichen Fruchtgenussrechtes deshalb nicht in die Bemessungsgrundlage für die Börsenumsatzsteuer eingerechnet werden könne, weil nach dem mündlichen Umlaufbeschluss die Übergeberin für die Dauer des aufrechten Fruchtgenussrechtes an dem abgetretenen Geschäftsanteil ihr volles Stimmrecht behalte.

Das Finanzamt vertritt dazu die Auffassung, dass der im Gedächtnisprotokoll vom 30.10.1998 festgehaltene Umlaufbeschluss der Gesellschafter A R, G R und Bw und die darin enthaltene Vereinbarung über die Stimmrechtsbindung steuerlich nicht anzuerkennen seien, weil dieser Beschluss den Erfordernissen der Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht entspreche.

Die Frage, ob eine Stimmrechtsbindung für unter Fruchtgenussvorbehalt abgetretene Geschäftsanteile besteht, ist nach der Rechtsprechung des VwGH dann bedeutend, wenn das Vorliegen einer entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung von Anteilen strittig ist (s. VwGH vom 18.11.1993, Zl. 92/16/0177, 30.8.1995, Zl. 94/16/0261 und 26. 62003, Zl. 2000/16/0377 – 0379). Im berufungsgegenständlichen Fall ist aber nicht das Vorliegen einer entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung von Anteilen strittig, sondern die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Börsenumsatzsteuer.

Aus dem Abtretungsvertrag vom 15.4.1998 ergibt sich, dass der Berufungswerber, um den gegenständlichen Geschäftsanteil zu erhalten, neben der Zahlung des Abtretungspreises von S 216.750.- auch der Übergeberin auf die Dauer von zehn Jahren das unentgeltliche Fruchtgenussrecht am abgetretenen Geschäftsanteil einzuräumen hatte.

Nach Auffassung des Referenten müssen folgende Voraussetzungen gegeben sein, damit der Wert des der Übergeberin vorbehaltenen unentgeltlich eingeräumten Fruchtgenussrechtes nicht zur Bemessungsgrundlage der Börsenumsatzsteuer gehört:

1. Die Einräumung des Fruchtgenussrechtes muss losgelöst von der Gegenleistung für die Übertragung der Geschäftsanteile erfolgt sein, wie z.B. aus einem Versorgungsmotiv, und
 2. die diesbezügliche Vereinbarung muss den von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen betreffend die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entsprechen.
- Die Anwendbarkeit der allgemeinen Beweisregeln auch bei Verkehrssteuern ergibt sich aus dem VwGH- Erkenntnis vom 28.2.2007, Zl. 2005/16/0193.

Im Schreiben vom 29.7.1998 hat der Vertreter den gemeinen Wert der GmbH-Anteile je S 100.- Nennkapital zum 31.12.1997 mit S 803,05 bekannt gegeben. Der gemeine Wert der übertragenen Geschäftsanteile im Nominale von S 255.000.- beträgt demnach S 2.047.777.-. Dieser Wert weicht erheblich vom vereinbarten Abtretungspreis von S 216.750.- ab. Es liegt

daher die Vermutung nahe, dass die Einräumung des Fruchtgenussrechtes auch Gegenleistung für die Übertragung der Geschäftsanteile war. Der im angefochtenen Bescheid angeführte Preis von S 2,648.034,24 dürfte eher einen angemessenen Preis für die übertragenen Geschäftsanteile darstellen.

Die Regelung des Fruchtgenussrechtes im Abtretungsvertrag vom 15.4.1998 und die damit inhaltlich zusammenhängende Vereinbarung über die Stimmrechtsbindung in einem mündlichen Umlaufbeschluss hält den von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen betreffend die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht stand. Einerseits entspricht ein mündlicher Umlaufbeschluss, der erst im Nachhinein in einem Gedächtnisprotokoll schriftlich festgehalten wird, nicht dem Erfordernis einer ausreichend nach außen zum Ausdruck kommenden Vereinbarung. Andererseits ist es zwischen Familienfremden üblich, dass zwei inhaltlich zusammenhängende Vereinbarungen - wie hier die Anteilsabtretung unter Fruchtgenussrecht sowie die dazu gehörende Regelung des Stimmrechtes - auch in einem einzigen Vertrag vereinbart werden. Es ist absolut unüblich, wesentliche Vertragsbestimmungen wie z.B. das Stimmrecht in einer mündlichen Nebenabrede zu vereinbaren, welche bei der Vertragsunterzeichnung nicht einmal schriftlich festgehalten wird.

Nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde hat daher das Finanzamt zu Recht in die Bemessungsgrundlage für die Börsenumsatzsteuer den gemeinen Wert des Fruchtgenussrechtes einbezogen.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 18. September 2007