



GZ. RV/1625-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der N.S. gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 24. Juli 2000 betreffend Börsenumsatzsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

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.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Am 26. Juni 1997 ist Herr Mag. R. S. verstorben. Herr Mag. R. S. war Gesellschafter der "P. C. S. -GmbH". Der Nachlass wurde den beiden erblasserischen Töchtern N. S. und mj. Na. S., welche auf Grund des erblasserischen Testamentes je zur Hälfte zu Erbinnen berufen waren, mit Einantwortungsurkunde vom 6. November 2001 des BG. H. eingewantwortet.

Am 6. Mai 1999 wurde ein Protokoll über die am gleichen Tage abgehaltene Generalversammlung aufgenommen, worin unter anderem beschlossen wurde, die erbl. Tochter N. S. als Gesellschafterin im Wege der Rechtsnachfolge nach dem verstorbenen Gesellschafter Mag. R. S. zu akzeptieren.

Am 14. Oktober 1999 wurde ein Teilerbübereinkommen zwischen N. S. und mj. Na. S. abgeschlossen, wonach die erbl. Tochter N. S. den erbl. Geschäftsanteil im Werte von laut Inventar S 135.475,- zuzüglich Gewinnausschüttung sowie Übernahme des Anlagevermögens laut Inventar von S 234.934,-, insgesamt sohin S 370.409,- erhalten sollte.

Zur Bedeckung des der mj. Na. S. zustehenden Anspruches wurde ein Betrag von S 185.205,- auf ein Sparbuch erlegt. Weiters verpflichtet sich Frau N. S. nach Abrechnung die Hälfte des Liquidationserlöses an der Firma "P. C. S." an mj. Na. S. zu bezahlen. In der Zusatzvereinbarung vom 10. Dezember 1999 wurde festgelegt, dass der Ankaufspreis von S 185.205,- vorweg aus dem Liquidationserlös N. S. gutgeschrieben werde und der verbleibende Rest des Liquidationserlöses je zur Hälfte zwischen den Erben aufzuteilen sei.

Mit Bescheid vom 24. Juli 2000 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien für das im Protokoll vom 8. März 2000 des Notars Dr. R. W. angesprochene Teilerbübereinkommen vom 14. Oktober 1999 Börsenumsatzsteuer fest. Als Bemessungsgrundlage wurde der vereinbarte Preis mit S 185.205,- angenommen.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung eingebracht. Eingewendet wurde, mit dem "Teilerbübereinkommen vom 8. März 2000" sei eine Miteigentumsregelung im Rahmen des Verlassenschaftsverfahrens nach dem verstorbenen Mag. R. S. getroffen worden. Die vorliegende Regelung sei in der Folge auf Grund der Aufforderung des BG. H. abgeändert worden, sodass ein Teilerbübereinkommen erst mit Beschluss vom 10. Dezember 1999 bewilligt worden sei. Das vorliegende Teilerbübereinkommen sei daher, wenn überhaupt, erst im Rahmen des Verlassenschaftsverfahrens zu bemessen. Keinesfalls falle jedoch durch dieses Übereinkommen Börsenumsatzsteuer an.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. September 2000 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde dies im wesentlichen damit, dass für den Fall dass Wertpapiere, welche an einzelne Miterben abweichend von einer ausdrücklichen Teilungsanordnung des Erblassers oder mangels einer letztwilligen Anordnung des Erblassers entgegen den gesetzlichen Vorschriften zugewiesen würden, das Geschäft bei Entgeltlichkeit in vollem Umfang steuerpflichtig sei. Dieser Vorgang sei abgesondert vom Verlassenschaftsverfahren gebühren- und verkehrssteuerrechtlich zu würdigen.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde ergänzend vorgebracht, bei dem "Teilerbübereinkommen" samt Zusatzvereinbarung seien nicht Vereinbarungen über die Abweichung von Erbquoten getroffen worden, sondern Vereinbarungen, um die Erbquoten den Erben im Verlassenschaftsverfahren zuführen zu

können. Die Regelung sei auf Grund der Aufforderung des BG. H. erfolgt, wobei dieses Erbübereinkommen mit Beschluss vom 15. Dezember 1999 bewilligt worden sei.

Weiters wird darauf verwiesen, dass es sich in vorliegendem Fall um einen Geschäftsanteil an einer GmbH und keine an der Börse gehandelten Wertpapiere handle.

Mit 1. Jänner 2003 ist die Zuständigkeit zur Entscheidung über die Berufung auf den unabhängigen Finanzsenat übergegangen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist zu sagen, dass die Börsenumsatzsteuer (BUST) mit 1. Oktober 2000 außer Kraft getreten ist. Sie ist letztmalig auf Anschaffungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Steuerschuld vor dem 1. Oktober 2000 entstanden ist. Bis dahin unterlagen der Börsenumsatzsteuer insbesondere Anschaffungsgeschäfte über Schuldverschreibungen und Anteile an inländischen und ausländischen Kapitalgesellschaften.

Gegenstand des angefochtenen Bescheides kann nur das Teilerbübereinkommen vom 14. Oktober 1999 sein, welches im Protokoll vom 8. März 2000 über die Generalversammlung der Gesellschafter der "P. C. S. -GmbH" vom gleichen Tage wiederholt wird.

Dazu ist zu sagen, dass gemäß § 17 Abs. 1 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) der Abschluss von Anschaffungsgeschäften über Wertpapiere der Börsenumsatzsteuer unterlag. Gemäß § 18 Abs. 1 KVG waren Anschaffungsgeschäfte als entgeltliche Verträge, die auf den Erwerb des Eigentums an Wertpapieren gerichtet sind, definiert. Gemäß § 19 Abs. 2 KVG galten als Wertpapiere auch Anteile an inländischen und ausländischen Kapitalgesellschaften. Die Steuerschuld entstand im Sinne des § 4 BAO mit dem rechtswirksamen Abschluss des Anschaffungsgeschäftes, das heißt, in der Regel durch den Abschluss eines schuldrechtlichen Vertrages.

Das Anschaffungsgeschäft musste entgeltlich sein. Ob das Entgelt dem Wert entsprach war nicht ausschlaggebend.

Die Steuerpflicht setzte weiters Freiwilligkeit der rechtsgeschäftlichen Erklärung voraus. Rechtsvorgänge, die kraft Gesetzes oder auf Grund eines Beschlagnahmeaktes des Staates verwirklicht wurden, unterlagen demnach nicht der Steuer. So war der Erwerb von Wertpapieren im Erbweg oder im Weg eines Erwerbes kraft Annahmewzwanges oder auf Grund von Enteignungen nicht zu besteuern.

Aus § 18 Abs. 2 KVG lässt sich zB die Steuerpflicht im Zuge einer Zuweisung von Wertpapieren bei Erbauseinandersetzungen nicht herleiten.

Wenn jedoch die Wertpapiere (Anteile) an die einzelnen Miterben abweichend von einer ausdrücklichen Teilungsanordnung des Erblassers oder mangels einer letztwilligen Anordnung des Erblassers entgegen der gesetzlichen Vorschrift zugewiesen werden, so ist das Geschäft im vollen Umfange steuerpflichtig. Dies allerdings nur, soweit im gegebenen Fall Entgeltlichkeit vorliegt. Eine Konkurrenz mit der Ebschafts- und Schenkungssteuer kann daher bei der Börsenumsatzsteuer schon deshalb nicht entstehen, da ihre Festsetzung eben einen entgeltlichen Tatbestand voraussetzt (vgl. auch Dorazil, Kurzkomentar zum KVG, zu §18 KVG)

In vorliegendem Fall waren N. S. und mj. Na. S. je zur Hälfte des Nachlasses zu Erben berufen. Nach dem Willen des Erblassers hätten sohin offensichtlich auch beide je zur Hälfte Anspruch auf die erblasserischen Geschäftsanteile gehabt.

Mit Teilerbübereinkommen vom 14. Oktober 1999, welches nur die Geschäftsanteile betrifft, wird geregelt, dass die erblasserische Tochter N. S. den gesamten erblasserischen Geschäftsanteil (in Ansehung der gesamten Anteile sohin 50%) zuzüglich Gewinnausschüttung und Übernahme des Anlagevermögens laut Inventar übernimmt, wobei der Preis für den Hälfteanteil der Schwester genau dem halben Geschäftsanteil laut Schätzungsgutachten sowie der halben Forderung auf Gewinnausschüttung und dem Inventar entspricht. Dies stellt grundsätzlich ein entgeltliches Rechtsgeschäft unter Lebenden, nämlich ein börsenumsatzsteuerpflichtiges Anschaffungsgeschäft dar.

Wie bereits ausgeführt, setzt die Steuerpflicht Freiwilligkeit der rechtsgeschäftlichen Erklärung voraus.

In Zuge der Einsichtnahme in den Verlassenschaftsakt wurde der Gesellschaftsvertrag der "P. C. S." aufgefunden, welcher auszugsweise lautet:

"IX.

Übertragung von Geschäftsanteilen

Die Geschäftsanteile sind teilbar, übertragbar und frei vererblich. Die ganze oder teilweise Übertragung von Geschäftsanteilen unter Lebenden bedarf der Zustimmung der Generalversammlung, welche Zustimmung mit einfacher Mehrheit des Stammkapitals zu fassen ist.

Im Falle des Ablebens eines Gesellschafters wird die Gesellschaft nur mit einem Erben fortgesetzt. Für den Fall, dass sich eine Mehrheit von Erben auf eine Person nicht einigen kann, sind die Erben verpflichtet, ihren Geschäftsanteil den übrigen Gesellschaftern nach dem Verhältnis ihrer Stammeinlagen zur Übernahme zum Nominale anzubieten."

Ein Anschaffungsgeschäft im Sinne des Gesetzes setzt einen frei gewollten Vertragsabschluss voraus. Bei Erbauseinandersetzungen bedarf es einer besonderen Prüfung, ob sämtliche Merkmale eines börsenumsatzsteuerpflichtigen Anschaffungsgeschäftes gegeben sind.

Wenn Dorazil (s. o.) schreibt, dass, wenn Wertpapiere (Anteile) an die einzelnen Miterben *abweichend* von einer *ausdrücklichen* Teilungsanordnung des Erblassers oder mangels einer letztwilligen Anordnung des Erblassers *entgegen* der *gesetzlichen Vorschrift* zugewiesen werden, das Geschäft im vollen Umfange steuerpflichtig ist, so setzt dies voraus, dass *freiwillig* ein Rechtsgeschäft unter Lebenden abweichend einer Anordnung abgeschlossen und eine andere Dispositionsmöglichkeit gewählt wird.

In vorliegendem Fall waren die Erben jedoch gezwungen, im Sinne des Gesellschaftsvertrages vorzugehen. Offensichtlich war eine weitere Teilung der Anteile im Erbwege von den übrigen Mitgesellschaftern nicht gewünscht. Im Falle keine Einigung zwischen den Erben erzielt worden wäre, hätten die Geschäftsanteile den übrigen Gesellschaftern zur Übernahme angeboten werden müssen.

Um die minderjährige Na. S. von vorneherein von jeder Haftung zu befreien, bzw eine solche überhaupt hintanzuhalten, hatte sich die Erbengemeinschaft dahingehend geeinigt, dass N. S. in die Gesellschaftsrechte des am 28. Juli 1994 geschlossenen Gesellschaftsvertrages eintritt.

Das Teilerbübereinkommen wurde somit in Ausführung der Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages geschlossen, womit Freiwilligkeit im erforderlichen Ausmaß nicht gegeben ist.

Der Berufung war daher statt zu geben.

Wien, 13. August 2003