

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat X am 30. Juni 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Dkfm. Dr. Hubert Baumgartner, gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 2. Februar 2001 betreffend Börsenumsatzsteuer (Anteilserwerb 1998 von W.S.) nach in Klagenfurt durchgeföhrter Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird **teilweise stattgegeben**.

Die **Börsenumsatzsteuer** wird **festgesetzt** mit **S 392.187,00 (€ 28.501,34)**.

**Bisher** war vorgeschrieben **S 404.687,00 (€ 29.409,75)**.

### 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

Mit Notariatsakt vom 21. August 1998 traten W.S. und M.S. ihre Geschäftsanteile an der PBL-GmbH, die jeweils einer voll und bar einbezahlt Stammeinlage in Höhe von S 70.000,00

entsprachen, um einen Abtretungspreis in Höhe von je S 1,00 an den Berufungswerber (in der Folge: Bw.) ab. Dieser Abtretungsvertrag wurde unter der aufschiebenden Bedingung abgeschlossen, dass die abtretenden Gesellschafter aus allen persönlichen Haftungen gegenüber der R-Bank, der RL-Bank, der A-Bank sowie der E-Sparkasse für die Verbindlichkeiten der PBL-GmbH, der PB-GmbH und der PPP-GmbH entlassen würden. Unter der Bedingung des rechtswirksamen Zustandekommens dieses Abtretungsvertrages verpflichtete sich der Bw., eine Schuld der PBL-GmbH dem abtretenden Gesellschafter W.S. gegenüber in Höhe von S 500.000,00 zu übernehmen und zu begleichen, wobei der Erhalt dieses Betrages gleichzeitig mit der Unterfertigung der Vertragsurkunde quittiert wurde.

In einem, ebenfalls in Notariatsaktform errichteten, Nachtrag vom 1. Oktober 1998 hielten die Vertragsparteien fest, dass (Anm.: überwiegend) die erforderlichen Haftungsentlassungen für die Bankverbindlichkeiten vorliegen würden und die fehlende durch die Erklärung des Bw., die abtretenden Gesellschafter W.S. und M.S hinsichtlich aller Verbindlichkeiten und Haftungen aus Krediten der PPP-GmbH bei der A-Bank vollkommen schad- und klaglos zu halten, ersetzt werde. Die aufschiebende Bedingung sei daher eingetreten und der Abtretungsvertrag vom 21. August 1998 sohin rechtswirksam zustandegekommen.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Nachschau ermittelte der Prüfer im Zusammenwirken mit dem Bw. und durch Einsichtnahme in die vorgelegten Bilanzen die zum Abtretungsstichtag aushaftenden und für das Ausmaß der vereinbarten Haftungsentlassung maßgeblichen Verbindlichkeiten mit S 47.062.207,81. Jeweils ein Drittel dieses Betrages (S 15.687.402,60) würde die Gegenleistung für die Anteilserwerbe von W.S. und M.S. darstellen, hinsichtlich des von W.S. erworbenen Geschäftsanteiles wäre noch der anlässlich der Vertragsunterzeichnung bezahlte Barbetrag in Höhe von S 500.000,00 hinzuzurechnen. Betreffend den hier nicht zur Entscheidung anstehenden Anteilserwerb im Jahr 1995 gab der Bw. noch an, die damals die Anteile abtretenden Ehegatten S. hätten auf die Fälligstellung von Kreditverbindlichkeiten der PBL-GmbH durch die R-Bank überhaupt nicht reagiert. Das Ergebnis der Nachschau wurde dem steuerlichen Vertreter des Bw. zur Kenntnis gebracht.

Den Feststellungen und der Auffassung des Nachschauorganes folgend setzte das Finanzamt dem Bw. gegenüber für dessen Anteilserwerb von W.S. mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid Börsenumsatzsteuer (BUST) in Höhe von S 404.687,00 fest. Dabei ging das Finanzamt von einer Bemessungsgrundlage von S 16.187.403,60 (S 1,00 als vereinbarter Kaufpreis, S 15.687.402,60 aus der Haftungsfreistellung zuzüglich S 500.000,00 Barzahlung aus Schuldübernahme) aus.

Seine dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete der Bw. damit, dass neben dem vereinbarten Abtretungspreis übernommene Verbindlichkeiten nur dann zur Gegenleistung zu zählen und in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen wären, wenn dies zu einer Entlastung (Vermehrung) des Vermögens des Verkäufers führen würde. Mit Rücksicht auf den Umstand, dass die Ehegatten S. weder über ein ausreichendes Einkommen noch Vermögen verfügt hätten, könnte dies auch niemals zu einer Entlastung (Vermehrung) des Vermögens der abtretenden Gesellschafter führen. W.S. sei überhaupt in Privatkonkurs.

Das Finanzamt stützte seine abweisende Berufungsvorentscheidung auf die Ansicht, dass von einer Entlastung (Vermehrung) des Vermögens eines abtretenden Gesellschafters nicht nur bei Vorhandensein eines ausreichenden Aktivvermögens gesprochen werden könne, sondern dass zweifelsohne auch eine Verminderung von Verbindlichkeiten letztlich eine Vermögensentlastung bzw. -vermehrung darstellen würde.

In seinem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wies der Bw. nochmals auf die Ausführungen in der Berufung hin. Weiteres Vorbringen erstattete der Bw. indes nicht.

Über Vorhalt der Berufungsbehörde gab der Bw. noch bekannt, dass es ihm aus Gründen des Datenschutzes verwehrt bleibe, Auskunft über den behaupteten Privatkonkurs des W.S. zu erteilen. Jedoch sei ihm mitgeteilt worden, dass gegen W.S. mehrere Exekutionsverfahren betrieben worden wären. Weiters verwies der Bw. auf ein beigelegtes Schreiben der R-Bank, worin diese mitteilte, dass die seinerzeitigen Krediteinräumungen auf Basis der vom Bw. persönlich eingebrachten Sicherstellungen erfolgt sei, was sich aus der hypothekarischen Sicherstellung des gesamten Kreditvolumens ob der dem Bw. gehörenden Liegenschaften ergäbe. Die Solidarhaftung der restlichen Gesellschafter (Anm.: gemeint die Ehegatten S.) sei aus rechtlichen Gründen, nämlich zur Gleichbehandlung aller Gesellschafter hinsichtlich der Haftung, beigebracht worden. Bei der Bank intern wäre diese Solidarhaftung nicht angesetzt worden, weil im Zeitpunkt der damaligen Geschäftsverbindung weder regelmäßiges Einkommen noch belehnbares freies Vermögen (Anm.: der Ehegatten S.) gegeben gewesen sei, da der Grundbesitz durch Rangordnungen blockiert gewesen wäre.

***Der Senat hat erwogen:***

Vorweg wird festgehalten, dass die Höhe der für die Haftungsfreistellung maßgeblichen Verbindlichkeiten sowie die rein rechnerische Ermittlung des Abgabenbetrages nicht in Streit

---

gezogen wurden. Strittig ist lediglich, ob die für eine Besteuerung erforderliche Entlastung (Vermehrung) des Vermögens des abtretenden Gesellschafters eingetreten ist.

Hiezu wird ausgeführt:

Gemäß § 18 Abs. 2 Z 3 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) in der auf den gegenständlichen Fall noch anwendbaren Fassung vor der mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. Oktober 1999, G 6/99 u.a., vorgenommenen Aufhebung gelten als Anschaffungsgeschäfte auch bedingte oder befristete Anschaffungsgeschäfte.

Nach § 21 Z 1 leg. cit. wird die Steuer regelmäßig von dem vereinbarten Preis berechnet.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) 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. Auch die Übernahme einer ziffernmäßig bestimmten Haftung ist der Bemessungsgrundlage für die Börsenumsatzsteuer hinzuzurechnen, wenn sie Voraussetzung für den Erwerb des Geschäftsanteiles ist (VwGH vom 15. März 2001, 2000/16/0652, unter Hinweis auf mehrere Vorjudikate). Diese Ansicht wird auch vom Bw. erkennbar grundsätzlich geteilt. Eine derartige Einbeziehung von Haftungsübernahmen in die Bemessungsgrundlage ist jedoch nur zulässig, wenn dies zu einer Entlastung (Vermehrung) des Vermögens des Verkäufers im Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches führt (VwGH vom 15. März 2001, 2000/16/0652, und vom 26. April 2001, 2000/16/0781).

Diesbezüglich bringt der Bw. nun vor, die abtretenden Gesellschafter W.S. und M.S. hätten weder über ein ausreichendes Einkommen noch Vermögen verfügt, weshalb es auch zu keiner Entlastung bzw. Vermehrung desselben führen hätte können.

Dieser Meinung des Bw. vermag sich der erkennende Senat indes nicht anzuschließen. Wie bereits das Finanzamt in seiner Berufungsentscheidung richtig ausgeführt hat, ist eine Vermögensentlastung bzw. –vermehrung nicht nur bei Vorhandensein eines Aktivvermögens denkbar und möglich. Wenn also bloß negatives Vermögen in der Form gegeben ist, dass die Verbindlichkeiten allenfalls vorhandene Aktiva (bei weitem) übersteigen, so tritt durch die mit einer Haftungsfreistellung verbundene Reduzierung der Passiva sehr wohl eine Vermögensentlastung dergestalt ein, dass eben das negative (Gesamt-) Vermögen verringert wird. Die weiters eingewendete Behauptung, W.S. sei überhaupt in Privatkonskurs, musste vom Bw. dahingehend revidiert werden, es wäre ihm nur mitgeteilt worden, dass gegen W.S. mehrere Exekutionsverfahren betrieben worden seien. Allein die Tatsache, dass gegen eine

---

Person Exekutionen geführt werden, schließt jedoch nicht aus, dass durch eine Verminderung von Verbindlichkeiten eine Vermehrung des Vermögens dieser Person eintritt.

Unbestrittenes Faktum ist, dass die abtretenden Ehegatten S. persönlich für Verbindlichkeiten solidarisch gehaftet hatten, welcher Umstand auch aus dem im Zuge des Vorhalteverfahrens vorgelegten Schreiben der R-Bank hervorgeht. Aus welchen Gründen diese Solidarhaftung begründet wurde, ist für das gegenständliche Berufungsverfahren nicht von entscheidender Relevanz. Die Haftungsentlassung und Schad- und Klagloshaltung durch den Bw. war nun aber Voraussetzung für das Zustandekommen des Abtretungsvertrages. Daran vermag auch die Bestätigung der R-Bank, die Solidarhaftung der übrigen Gesellschafter wäre intern gar nicht angesetzt worden, nichts zu ändern. Überdies widerspricht diese Behauptung dem Akteninhalt, hat doch der Bw. dem Prüfer gegenüber bezüglich der vorhergehenden, im Jahr 1995 erfolgten, Anteilsabtretung angegeben, die Ehegatten S. hätten auf die Fälligstellung der Kreditverbindlichkeiten durch die R-Bank überhaupt nicht reagiert. Allein daraus erhellt aber, dass die Ehegatten S. sehr wohl von der R-Bank aus dem Titel der Solidarhaftung für die Verbindlichkeiten der PBL-GmbH, wenn auch letztendlich erfolglos, in Anspruch genommen worden sind. Endlich ist noch zu bemerken, dass die Haftungsfreistellung als unabdingbare Voraussetzung für das rechtsgültige Zustandekommen des Abtretungsvertrages entbehrlich gewesen wäre, wenn sich daraus keine (positiven) vermögensrechtlichen Konsequenzen für die Ehegatten S. ergeben hätten. Der Vorwurf des Bw., mangels Vermögensvermehrung wäre die Einbeziehung der Verbindlichkeiten bzw. der Entlassung aus der Haftung hiefür in die Bemessungsgrundlage für die BSt unzulässig, musste daher in der vorgebrachten Form zum überwiegenden Teil ins Leere gehen.

Denn es haftet dem angefochtenen Bescheid trotzdem eine, wenn auch vom Bw. explizit nicht monierte, Rechtswidrigkeit an. Das Finanzamt hat nämlich in die Bemessungsgrundlage auch den vom Bw. bezahlten Barbetrag von S 500.000,00 einbezogen. Die Bezahlung dieses Betrages war aber nicht Voraussetzung für das Zustandekommen des Rechtsgeschäftes und sohin auch nicht Gegenleistung für den Anteilserwerb. Vielmehr musste zuerst der Abtretungsvertrag rechtswirksam zustandekommen und erst mit Eintritt dieser Bedingung verpflichtete sich der Bw. sohin in einem weiteren, wenn auch unmittelbar folgenden, Schritt, eine Schuld der PBL-GmbH dem W.S. gegenüber in der vorgenannten Höhe abzudecken. Überdies ist damit nicht die im Lichte der obigen Ausführungen erforderliche Entlastung im Vermögen des W.S. eingetreten, da mit dieser Bezahlung lediglich eine Umschichtung im Vermögen, nämlich Ersatz einer Forderung des W.S. gegenüber der PBL-GmbH durch einen Bargeldbetrag, nicht aber eine Vermögensvermehrung erfolgte.

Die Bemessungsgrundlage ist daher um den Betrag von S 500.000,00 zu vermindern und beträgt nunmehr S 15.687.403,60, die sich daraus ergebende BUSt S 392.187,00 (€ 28.501,34) (gerundet gemäß § 204 Bundesabgabenordnung).

Da der Berufung sohin nur ein Teilerfolg beschieden sein konnte, war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, 8. Juli 2004