



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der W-AG in Abwicklung, vormals Bw in L, vertreten durch die E Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei in W, vom 6. September 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 2. August 2001 betreffend Börsenumsatzsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Herr MB, Herr OB und Herr GB waren Gesellschafter der Firma B GmbH mit dem Sitz in Wd, Deutschland. Das Stammkapital der Gesellschaft betrug DM 1,750.000.-.

Mit dem am 2. November 1998 in München abgeschlossenen **Vertrag über Verkauf und Abtretung von Geschäftsanteilen und Angebot auf Abschluss eines Grundstückskaufvertrages und Angebot auf Abschluss eines Geschäftsanteilskaufvertrages** verkauften die drei Gesellschafter an die Berufungswerberin Geschäftsanteile an der Firma B GmbH von insgesamt DM 1,487.600.- (85% der Anteile). Als Kaufpreis wurde für diese Geschäftsanteile ein Betrag von DM 2,000.000.- vereinbart. Die bisherigen Gesellschafter behielten weiterhin Geschäftsanteile von DM 262.400.- (15% der Anteile), räumten aber der Berufungswerberin ein Optionsrecht zum Erwerb der restlichen Geschäftsanteile ein.

Mit Schreiben vom 29. Juni 2001 teilte die Vertreterin mit, die Berufungswerberin habe im Vergleichsvertrag vom 25. Jänner 2001 mit den Herren OB und GB vereinbart, dass der ursprünglich vereinbarte Kaufpreis von DM 2 Mio. nicht zu bezahlen sei. Jedenfalls sei bis dato

und werde in Zukunft kein Kaufpreis seitens der Berufungswerberin an die Verkäufer der B GmbH fließen.

Im beigelegten **Vergleichsvertrag** wurde u.a. festgehalten, dass Herr MB zwischenzeitlich verstorben sei und die Käuferin wegen ihr zustehenden Gewährleistungsansprüchen bisher keine Zahlungen auf den Kaufpreis geleistet habe.

Mit diesem Vertrag erwarb die Berufungswerberin in Ausübung der Option auf den Erwerb der restlichen 15% Anteile an der B GmbH auch die den Verkäufern noch gehörenden Geschäftsanteile von insgesamt DM 262.400.-.

In § 6 dieses Vergleichsvertrages wurde folgender wechselseitige Verzicht vereinbart:

Die Verkäufer erklären hiermit den Verzicht auf ihre Kaufpreisforderung aus § 5 des Vertrages vom 2.11.1998 für 85% der Geschäftsanteile an der B-GmbH in Höhe von DM 2.000.000.-.

Ferner erklären die Verkäufer hiermit den Verzicht auf ihre Kaufpreisforderung aus § 11 des Vertrages vom 2.11.1998 für die restlichen 15% der Geschäftsanteile an der B-GmbH in Höhe von jeweils DM 175.000.-. Der Verkäufer zu 2 erklärt weiterhin vorsorglich den Verzicht auf sämtliche Ansprüche aus dem Vertrag vom 6.11.1998.

Die Käuferin erklärt hiermit im Gegenzug zu den in Absatz 1 enthaltenen Verzichtserklärungen der Verkäufer und zu den von den Verkäufern in dieser Urkunde übernommenen Verpflichtungen den Verzicht auf die Geltendmachung von Gewährleistungs- und Garantieansprüchen aus den Verträgen vom 2.11.1998 und vom 6.11.1998, soweit in diesem Vertrag nichts anderes bestimmt ist. Vom Verzicht der Käuferin nicht erfaßt wird die Garantie in § 7 Abs. 4 lit d des Vertrages vom 2.11.1998. Vom Verzicht der Käuferin ebenfalls nicht erfaßt werden solche Ansprüche, bei denen der zugrundeliegende Sachverhalt der Käuferin und der derzeitigen Geschäftsleitung der B.GmbH bisher unbekannt war und der sich auch nicht aus den Büchern der B.GmbH ergibt, soweit einer der Verkäufer diesen Sachverhalt kannte oder kennen mußte.

Mit **Bescheid** vom 2. August 2001 wurde für den Verkauf und die Abtretung von Geschäftsanteilen an der B GmbH mit MB, OB und GB vom 2. November 1998 die Börsenumsatzsteuer in Höhe von S 175.187,00 festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage wurde in Höhe von S 14.015.000,00 festgestellt und die Ermäßigung § 34 Abs. 1 KVG gewährt (Ermäßigung der Steuer auf die Hälfte bei Auslandsgeschäften).

Gegen diesen Bescheid erhob die vertretende Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft fristgerecht **Berufung** und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die B GmbH bereits zum Zeitpunkt der Übernahme durch die Berufungswerberin von schweren wirtschaftlichen Problemen

gekennzeichnet war, die allerdings im Rahmen der Übernahmeabwicklung (Unternehmensbewertung, due diligence) gut versteckt wurden. Das sei dadurch möglich geworden, dass in den entscheidungsrelevanten Perioden einige der wenigen erfolgreichen Aufträge abgeschlossen und abgerechnet werden konnten, sodass ein Aufwärtstrend darstellbar war, der nicht den Tatsachen entsprach. Trotz Durchführung einer due diligence seien verschiedene Unzulänglichkeiten der Gesellschaft nicht zu Tage getreten, da die Verkäufer nicht alles offen gelegt hätten. Die tatsächliche wirtschaftliche Situation der B GmbH sei erst nach Abschluss des Kaufvertrages und Übernahme der Gesellschaft hervorgekommen, was schlussendlich auch zum Abschluss des Vergleichsvertrages geführt habe. Dadurch habe die Berufungswerberin Anteile erhalten, deren Wert bereits bei Abschluss des Kaufvertrages höchstens mit S 0.- festzusetzen gewesen wäre. Durch den Kauf dieser Geschäftsanteile habe die Berufungswerberin einen wirtschaftlichen Schaden erlitten, der durch die Vorschreibung der Börsenumsatzsteuer und der Gebühr für den Vergleichsvertrag noch vergrößert worden sei. Da die Berufungswerberin keine wirtschaftlichen Vorteile erlangt habe, sei die Festsetzung von Börsenumsatzsteuer nicht gerechtfertigt.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 19. September 2001 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung wurde darauf hingewiesen, dass die wirtschaftlichen Auswirkungen eines Rechtsgeschäftes keinerlei Einfluss auf die Festsetzung der mit dem Rechtsgeschäft verbundenen Gebühren und Verkehrsteuern hätten. Die Nichterfüllung der Kaufpreisverpflichtung habe keinen Einfluss auf die Festsetzung der Börsenumsatzsteuer, da diese Steuer an das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft und nicht an das Erfüllungsgeschäft anknüpfe. Die Reduzierung des Kaufpreises habe ebenso wie die Gegenverrechnung von Ansprüchen auf Grund einer Bilanzgarantie keine Auswirkungen auf die Börsenumsatzsteuerpflicht.

Mit Eingabe vom 17. Oktober 2001 **beantragte** die Berufungswerberin die **Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz**, weshalb die Berufung wiederum als unerledigt gilt. Der Vertreter wiederholte das Berufungsvorbringen und wies darauf hin, dass im gegenständlichen Fall der negative wirtschaftliche Erfolg nicht nur eine Auswirkung des allgemeinen Unternehmerrisikos sei. Die wirtschaftliche Situation der B GmbH habe sich nicht erst nach Abschluss des Kaufvertrages mit der Berufungswerberin drastisch verschlechtert, sondern die Gesellschaft sei bereits bei Abschluss des Kaufvertrages wertlos gewesen. Die Berufungswerberin sei hinsichtlich der tatsächlichen wirtschaftlichen Situation getäuscht worden, was trotz aller getroffenen unternehmerischen Vorsichtsmaßnahmen nicht erkannt werden konnte. Bei einer Täuschung bzw. einem Betrug liege keine Auswirkung eines allgemeinen Unternehmerrisikos vor, weshalb die Festsetzung von Börsenumsatzsteuer sachlich und wirtschaftlich nicht gerechtfertigt sei.

Das Finanzamt legte die Berufung am 29. Oktober 2001 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 **Vorhalt** der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde die Berufungswerberin darauf hingewiesen, dass die Börsenumsatzsteuerpflicht bereits mit dem Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes entstehe, im gegenständlichen Fall also mit dem Abschluss des Geschäftsanteilsabtretungsvertrages am 2. November 1998. Das bedeute, dass die Börsenumsatzsteuerpflicht jedenfalls gegeben sei, wenn der Abtretungsvertrag gültig zustandegekommen ist. Die Behauptung, ein Rechtsgeschäft sei durch Täuschung bzw. einen Betrug zustandegekommen, könne für sich allein eine bereits entstandene Börsenumsatzsteuerpflicht nicht wieder beseitigen, da nach § 23 Abs. 4 BAO die Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäftes für die Erhebung der Abgaben insoweit und solange ohne Bedeutung ist, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt ist.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 19. Oktober 2006** führte der Vertreter u.a. aus, dass es zwar streng zivilrechtlich zu keiner Aufhebung des ursprünglichen Verpflichtungsgeschäftes gekommen sei. Nach dem Willen der Vertragsparteien hätte der ursprüngliche Kaufvertrag jedoch aufgelöst und ein neuer Abtretungsvertrag zu einem wesentlich reduzierten Kaufpreis (nämlich ATS Null) abgeschlossen werden können. Anstelle dieses umständlichen Weges sei vereinfachend ein Vergleichsvertrag geschlossen worden. Aus wirtschaftlicher Sicht sei damit dasselbe Ergebnis erreicht worden, welches auch durch eine Auflösung des ursprünglichen Vertrages und Abschluss eines neuen Vertrages mit Kaufpreis ATS Null erzielt worden wäre. Gemäß § 21 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Der Vergleichsvertrag stelle eine solch drastische Abänderung des ursprünglichen Verpflichtungsgeschäftes dar, dass es sich hierbei bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise um einen neuen Vertrag in Verbindung mit Auflösung des alten Vertrages handle. Nach der Bestimmung des § 23 Abs. 4 BAO sei die Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäftes für die Erhebung der Abgaben insoweit von Bedeutung, als die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt worden sei. Da die Anfechtung hinsichtlich des Kaufpreises erfolgreich durchgeführt worden sei, sei dieser erfolgreich angefochtene Teil des Rechtsgeschäftes für die Erhebung der Abgaben zu berücksichtigen. Aus wirtschaftlicher Sicht sei daher ein Ergebnis erzielt worden, wonach der ursprüngliche Kaufvertrag mit einem Kaufpreis von ATS Null abgeschlossen worden sei.

Nach dem grundsätzlichen Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit erscheine es sachlich nicht gerechtfertigt, dass es einen Unterschied macht, ob das ursprüngliche Verpflichtungsgeschäft zur Gänze

angefochten und aufgelöst werde und sodann ein neues Geschäft zu einem Kaufpreis mit ATS Null abgeschlossen werde oder ob dasselbe wirtschaftliche Ziel über einen Vergleichsvertrag erreicht werde.

Zu dieser Vorhaltsbeantwortung nahm das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr Stellung und wies darauf hin, dass die Steuerschuld durch den Abschluss des schuldrechtlichen Vertrages entstehe, der die Verpflichtung zur Übereignung von Wertpapieren begründe. Das Erfüllungsgeschäft sei für die Besteuerung ohne Bedeutung. Für Verkehrsteuern gelte allgemein der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden könne, insbesondere nicht durch nachträgliche Parteienvereinbarungen.

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.

Bei der Börsenumsatzsteuer entsteht die Steuerpflicht bereits mit dem Abschluss des schuldrechtlichen Vertrages (vgl. VwGH 21.3.2002, 2001/16/0555). Das dingliche Erfüllungsgeschäft – die Übereignung der Wertpapiere bzw. die Rechtsabtretung – ist für die Besteuerung in der Regel ohne Bedeutung. Auch wenn das Geschäft nicht zur Ausführung gelangt, weil es nach Abschluss wieder aufgehoben oder storniert worden ist, entfällt die Steuerpflicht nicht.

Die Börsenumsatzsteuerpflicht entsteht bereits mit dem Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes, im gegenständlichen Fall also mit Abschluss des Geschäftsanteilsabtretungsvertrages am 2. November 1998. Das bedeutet, dass die Börsenumsatzsteuerpflicht jedenfalls gegeben ist, wenn der Abtretungsvertrag gültig zustandegekommen ist.

Bei der Beurteilung, ob ein gültig zustandegekommenes Anschaffungsgeschäft vorliegt, sind die folgenden abgabenverfahrensrechtlichen Grundsätze zu beachten:

Nach § 21 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Nach § 23 Abs. 4 BAO ist die Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäftes für die Erhebung der Abgaben insoweit und solange ohne Bedeutung, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt ist.

Anfechtbare Rechtsgeschäfte sind nicht nichtig (von vornherein ungültig); ihre Auflösung setzt gerichtliche oder außergerichtliche Anfechtung voraus. Durch die Anfechtung wird das Rechtsgeschäft idR mit Wirkung **ex tunc** aufgelöst (s. Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Anm. 15 zu § 23). Ist der Abtretungsvertrag nicht gültig zustandegekommen und ist er somit als nichtig anzusehen, besteht mangels Vorhandenseins eines Anschaffungsgeschäftes keine Börsenumsatzsteuerpflicht.

Diese Rechtsansicht ist nicht unumstritten. Nach Doralt/Ruppe (s. Steuerrecht II, 4.Aufl., Tz 439) ist bei Tatbeständen, die dem Prinzip der rechtlichen Anknüpfung folgen, eine spätere Anfechtung und Aufhebung des Rechtsgeschäftes grundsätzlich ohne Bedeutung für die Erhebung der Abgaben, weil die Rechtsfolgen bereits an den Abschluss des Rechtsgeschäftes geknüpft sind.

Diese von Doralt/Ruppe vertretene Rechtsansicht ist aber im Hinblick auf die Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei Kapitalverkehrsteuern nicht haltbar. So führt der VwGH im Erkenntnis vom 19.12.2002, Zl. 2001/16/0273, beispielsweise aus, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise i.S. des § 21 Abs. 1 BAO zwar im Bereich des Kapitalverkehrsteuergesetzes in den Hintergrund tritt, weil das Gesetz an bestimmte Rechtsvorgänge anknüpft. Eine solche Betrachtungsweise gilt aber auch im Bereich des Verkehrsteuerrechtes immer dann, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formal-rechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würden (Hinweis auf VwGH vom 29.1.1975, Zlen 607-633/74 und vom 14.5.1975, Zlen 531, 532/74).

Sinn und Zweck der §§ 17 ff KVG ist die Besteuerung von Anschaffungsgeschäften. Wird das Anschaffungsgeschäft infolge erfolgreicher Anfechtung aufgehoben, so würde eine Besteuerung dieses Anschaffungsgeschäftes dem KVG klar zuwiderlaufen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates führt daher eine erfolgreiche Anfechtung und Aufhebung eines Rechtsgeschäftes zu einer Auflösung mit Wirkung **ex tunc**. Das bedeutet, dass derjenige, der das Rechtsgeschäft erfolgreich angefochten hat und seine Aufhebung erreicht hat, so zu stellen ist, wie wenn er das Rechtsgeschäft gar nicht abgeschlossen hätte (was ja in wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Ergebnis einer erfolgreichen Anfechtung ist).

Der für Verkehrsteuern geltende allgemeine Grundsatz, wonach die einmal entstandene Steuerpflicht nicht durch nachträgliche Ereignisse, insbesondere nicht durch nachträgliche Parteienvereinbarungen, wieder beseitigt werden kann, ist dabei nicht verletzt. Denn die

erfolgreiche Aufhebung eines Rechtsgeschäftes bedingt einen Mangel des Rechtsgeschäftes bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses. Eine erfolgreiche Anfechtung ist daher lediglich die Aufdeckung der Nichtigkeit (Ungültigkeit) des ursprünglichen Rechtsgeschäftes, nicht aber ein nachträgliches Ereignis, welches weder zur Aufhebung eines Rechtsgeschäftes ex tunc noch zum Wegfall der Börsenumsatzsteuerpflicht führen kann.

Im berufungsgegenständlichen Fall ist somit strittig und unterliegt der Beweiswürdigung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz,

ob der Vertrag über Verkauf und Abtretung von Geschäftsanteilen vom 2. November 1998 (ursprüngliches Verpflichtungsgeschäftes) von vornherein nichtig war und es zur Aufhebung lediglich noch der erfolgreichen Anfechtung bedurfte

oder ob dieser Vertrag grundsätzlich gültig zustandegekommen ist und mit dem Vergleichsvertrag vom 25. Jänner 2001 nur die von der Käuferin geltend gemachten Gewährleistungs- und Garantieansprüche durch Preisreduzierung geregelt worden sind.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 19. Oktober 2006 vertritt die Berufungswerberin die Ansicht, dass der Vergleichsvertrag eine solch drastische Abänderung des ursprünglichen Verpflichtungsgeschäftes darstellt, dass es sich hierbei bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise um einen neuen Vertrag in Verbindung mit der Auflösung des alten Vertrages handelt.

Gestützt wird dieser Standpunkt der Berufungswerberin durch den in § 6 des Vergleichsvertrages vereinbarten wechselseitigen Verzicht. Der Verzicht auf die gesamte Kaufpreisforderung von 2 Millionen DM (für die mit Abtretungsvertrag vom 2.11.1998 abgetretenen Geschäftsanteile) im Gegenzug zum Verzicht auf die Geltendmachung von Gewährleistungs- und Garantieansprüchen kommt einer Vertragsauflösung gleich. Diese „Vertragsauflösung“ ist nur durch die Annahme erklärbar, dass die Verkäufer ihr aus dem Vertrag vom 2.11.1998 zustehendes Recht auf Bezahlung des Kaufpreises (oder wenigstens eines Teiles des Kaufpreises) nicht durchsetzen konnten. Angenommen wird dabei, dass die Verkäufer mit diesem Verzicht die (arglistige) Täuschung und die Nichtigkeit des Abtretungsvertrages vom 2.11.1998 eingestanden haben. Diese Annahme des Eingestehens der Täuschung der Käuferin und die sich daraus ergebende Nichtigkeit des ursprünglichen Verpflichtungsgeschäftes entscheidet das Schicksal der Berufung.

Da die Abgabenbehörde zweiter Instanz in Würdigung des Parteienvorbringens und des Vergleichsvertrages vom 25. Jänner 2001 die Nichtigkeit des Abtretungsvertrages vom 2. November 1998 annimmt, war die (nichtige) berufungsgegenständliche Abtretung von Geschäftsanteilen an der BBB Bayrische Bühnenbau GmbH auch nicht börsenumsatzsteuerpflichtig.

Der Berufung war daher stattzugeben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Linz, am 19. Dezember 2006