



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des HL., Gastwirt, inXY, vertreten durch Sepp Niederberger, Steuerberater, 5090 Lofer 223, vom 12. April 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 27. März 2000 betreffend Börsenumsatzsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage wird von € 191.710,94, das sind S 2.638.000,00, auf € 143.746,87, das sind S 1.978.000,00, herabgesetzt.

Die Höhe der Abgabe beträgt € 3.593,67, das sind S 49.450,00.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Vater des Bw war Gesellschafter der GmbH. mit einem - einer voll einbezahlten Stammeinlage von S 450.000,00 - entsprechenden Geschäftsanteil von 90%. Die restlichen 10% hielt die Mutter des Bw.

Mit Übergabsvertrag vom 3. Februar 2000 übergab der Vater dem Bw einen Geschäftsanteil von 80%, der einer Stammeinlage von S 400.000,00 entspricht. Die Übergabe aller mit dem Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten erfolgte laut Vertrag "zu den nachstehenden Bedingungen":

" //.

ÜBERGABSPREIS

Als Übergabspreis bedingt sich der Übergeber gegenüber dem Übernehmer nachstehende Leistungen aus:

- a) Für sich und seine Ehefrau KL geb. das höchstpersönliche, unentgeltliche und lebenslängliche Wohnungsgebrauchsrecht in deren ehelichen Wohnung im sogenannten Neubau des Kirchenwirtes, bestehend aus Garage, Heizraum, Bad, Dusche, WC, Wohnzimmer, Schlafzimmer, Küche, Wintergarten und drei Fremdenzimmern. Dieses Recht bleibt im Falle des Ablebens eines der Begünstigten dem anderen Begünstigten ungeschmälert erhalten.
- b) Die Tragung sämtlicher mit diesem Wohnrecht verbundenen Kosten wie z.B. für Versicherungen, Müllabfuhr und Kanalgebühr, sowie alle Steuern und Abgaben etc. Der Übernehmer hat ferner auch die anfallenden Kosten für Wasser, Strom, Beheizung, Fernseh- und Rundfunkgebühren etc. zu übernehmen.
Hierzu gehört auch die Vorsorge dafür, dass die Räumlichkeiten stets in einem beleuchtbaren, sauberen, und wohnlichen Zustand zu sein haben.
- c) Die Verpflegung für den Übergeber und dessen Ehefrau ist in ausreichendem Maße und guter Beschaffenheit unentgeltlich zu gewähren oder sind nach Wahl der Berechtigten die erforderlichen Nahrungsmittel kostenlos zur Verfügung zu stellen.
- d) Der Übernehmer verpflichtet sich, seine Eltern bei Krankheit oder Gebrechlichkeit häuslich zu pflegen und die Kosten hiefür zu übernehmen.
- e) Im Falle des Ablebens des Übergebers oder dessen Ehefrau ist vom Übernehmer für ein standes- und ortsübliches Begräbnis und eine angemessene Grabstätte zu sorgen, deren Erhaltung ihm zufällt. "

Das Finanzamt bewertete die im Übergabsvertrag vereinbarten Leistungen (lit. a bis e) für Wohnung samt Nebenkosten, Verpflegung, Pflege und Begräbnis mit insgesamt S 2.638.000,00 und schrieb von dieser Bemessungsgrundlage eine Börsenumsatzsteuer von S 65.950,00 vor.

Dagegen wurde mit der Begründung Berufung erhoben, dass die Bewertung der mit dem Wohnrecht verbundenen Leistungen (Vertragspunkt II. lit. a und b) aufgrund der Lage als zu hoch bemessen sei. Weiters wurde vorgebracht, dass der Bw nur 80% der GmbH-Anteile halte, weshalb die Eltern auch weiterhin 20% der vereinbarten Leistungen wirtschaftlich mittragen würden. Abgesehen von den Leistungen für Wartung und Pflege sowie Grabmal sei die Gegenleistung daher nur mit 80% anzusetzen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab und führte aus, dass die Bewertung des Wohnrechtes samt Nebenleistungen angemessen sei.

Dem Einwand, nur 80% der Gegenleistung anzusetzen, hielt das Finanzamt entgegen, dass in die Berechnung der BuSt alle Leistungen, die für die Übertragung des Gesellschaftsanteiles erbracht werden, einzubeziehen sind. Somit sei auch die Leistung Dritter ein Teil des Entgelts und es erfolge keine Aufteilung auf die Eigentümer der belasteten Gesellschaft.

Fristgerecht wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Unter Vorlage einer Gemeindeauskunft und anhand der Bilanzdaten

der GmbH wurde ausführlich begründet, weshalb die vom Finanzamt vertretenen Wertansätze für Mietwert, Betriebskosten etc. zu hoch angesetzt worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im erstinstanzlichen Berufungsverfahren waren die Bewertung des Wohnrechts und der damit verbundenen Nebenleistungen (Mietwert, Heiz-, Strom-, Betriebskosten etc.) sowie das Ausmaß (80%) der anzusetzenden Gegenleistung strittig.

Im Zuge des von der Berufungsbehörde durchgeführten Vorhalteverfahrens wurde vom Bw ergänzend vorgebracht, dass der gegenständliche Übergabsvorgang einer Schenkung und Einräumung des Fruchtgenusses entspreche, weshalb ein steuerbarer Rechtsvorgang der Börsenumsatzsteuer nicht vorliege (unter Hinweis auf *Dorazil*, Kommentar zum KVG, § 18, sowie auf das Erkenntnis des VwGH vom 30.08.1995, 94/16/0261).

Zunächst ist festzuhalten, dass der Übergabevertrag am 3. Februar 2000 abgeschlossen wurde. Auf das gegenständliche Anschaffungsgeschäft ist daher das KVG (vor allem Teil III) idF vor dem BGBI. I Nr. 106/1999 anzuwenden (vgl. § 38 Abs. 3a KVG angefügt durch BGBI. I Nr. 106/1999). Die folgenden Zitierungen beziehen sich somit auf das KVG idF vor dem BGBI. I Nr. 106/1999.

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.

Gemäß § 19 Abs. 1 Z. 2 KVG gelten Dividendenwerte als Wertpapiere.

Gemäß § 19 Abs. 2 KVG gelten als Dividendenwerte Aktien, Kuxen und andere Anteile an inländischen und ausländischen Kapitalgesellschaften, Zertifikate über Shares, Aktienanteile, Genussscheine (einschließlich der Zwischenscheine über diese Werte).

Gemäß § 21 Z. 1 KVG wird die Steuer regelmäßig von dem vereinbarten Preis berechnet. Kosten, die durch den Abschluss des Geschäftes entstehen, und Stückzinsen, soweit sie bei Geschäften über Schuldverschreibungen besonders berechnet werden, sind dem Preis nicht hinzuzurechnen. Bei Stellgeschäften wird das Stellgeld dem Kaufpreis hinzugerechnet.

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).

1.) Bewertung des Wohnrechts und der damit verbundenen Nebenleistungen:

Gemäß § 1 Abs. 1 BewG gelten die Bestimmungen des ersten Teiles dieses Bundesgesetzes (§§ 2 bis 17), soweit sich nicht aus den abgabenrechtlichen Vorschriften oder aus dem zweiten Teil dieses Gesetzes etwas anderes ergibt, für die bundesrechtlich geregelten Abgaben sowie für die bundesrechtlich geregelten Beiträge an sonstige Körperschaften des öffentlichen Rechtes und an Fonds.

Da das KVG keine eigenen Bewertungsvorschriften enthält, ist der erste Teil des BewG anzuwenden.

In dem von der Berufungsbehörde durchgeführten Vorhalteverfahren, haben beide Parteien das Wohnrecht und die damit verbundenen Nebenleistungen einvernehmlich mit S 10.000,00 monatlich bewertet.

2.) Ausmaß der Gegenleistung:

Der Bw bringt vor, dass die Eltern weiterhin 20 % der Anteile halten und daher auch 20 % der Leistungen mittragen würden. Den Bw würden somit nur 80 % der übernommenen Leistungen wirtschaftlich belasten.

Gemäß § 21 Z 1 KVG wird die Steuer von dem vereinbarten Preis berechnet.

Unter dem vereinbarten Preis kann nur die Gesamtheit der Leistungen verstanden werden, welche der Erwerber des Wertpapiers vereinbarungsgemäß dem Veräußerer oder in dessen Interesse als Gegenleistung für den Erwerb des Wertpapiers zu erbringen hat (vgl. *Takacs*, KO zum KVG, zu § 21/2).

Im gegenständlichen Fall hat sich der Übergeber (Hr. LS.) als Übergabspreis "gegenüber dem Übernehmer" die "nachstehenden Leistungen" ausbedungen (VP II erster Satz).

Damit hat sich der Bw schuldrechtlich verpflichtet, bestimmte Leistungen zu erbringen. Wie und ob der Bw in der Lage ist, diese Leistungen von einer dritten Person (die GmbH) erbringen zu lassen und aus welchem Rechtstitel heraus, ist für das Entstehen der Steuerschuld nicht entscheidend. Es ist daher auch nicht relevant, ob und inwieweit er die Leistungen wirtschaftlich zu tragen hat. Die schuldrechtliche Verpflichtung gegenüber dem Verkäufer wurde vom Bw im Übergabsvertrag eingegangen und damit hat der Verkäufer gegenüber dem Bw das Recht auf die vereinbarten Leistungen aus dem Grund der Abtretung der Geschäftsanteile erworben.

Damit sind diese Leistungen, zu denen sich der Bw (und nicht die GmbH) für den Erwerb der Anteile verpflichtet hat, der vereinbarte Preis iSd § 21 Z 1 KVG.

Die Bemessungsgrundlage ist sohin mit 100 % der Gesamtgegenleistung anzunehmen.

3.) Steuerbarer Vorgang:

Der Bw vertritt unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 30.08.1995, 94/16/0261, die Auffassung, dass ein steuerbarer Vorgang nicht gegeben sei.

In diesem Verfahren hatte das Höchstgericht die Übertragung von GmbH-Anteilen unter Vorbehalt des lebenslänglichen Fruchtgenussrechtes an den Anteilen und unter gleichzeitiger Bindung des Erwerbers, von seinem Stimmrecht ausnahmslos im Sinn des Übergebers Gebrauch zu machen, zu beurteilen. Der VwGH vertrat dazu die Auffassung, dass dem Erwerber ein Objekt übertragen wurde, das als "nudum ius" anzusehen ist, weshalb der Vorgang mangels Entgelt nicht den Tatbestand des § 17 Abs. 1 KVG erfüllt.

Dem gegenständlichen Berufungsverfahren liegt jedoch ein ganz anders gelagerter Sachverhalt zugrunde. Der Übergeber tritt die Anteile mit allen Rechten ab und der Bw räumt ihm hiefür bestimmte Leistungen ein.

Ein unentgeltlicher Erwerbsvorgang kann daher im konkreten Fall nicht angenommen werden.

Aber auch unter der Annahme, dass die Übertragung der GmbH-Anteile als gemischte Schenkung anzusehen wäre, ist für das Berufungsbegehren nichts gewonnen, denn der VwGH hat sich im Erkenntnis vom 24.01.2002, 2001/16/0612, ausführlich mit der Abgrenzung Börsenumsatzsteuer sowie Schenkungssteuer befasst und nachstehende Rechtsansicht vertreten:

"Im Beschwerdefall geht es ausschließlich um die Frage, ob eine unstrittig als gemischte Schenkung anzusehende Übertragung von GmbH-Geschäftsanteilen hinsichtlich des entgeltlichen Teiles der Börsenumsatzsteuer unterliegt, oder ob das Geschäft als Ganzes nur der Schenkungssteuer zu unterziehen ist.

..... zum anderen ist gerade das Verhältnis der Börsenumsatzsteuer, der Rechtsgebühren und der Erbschafts- und Schenkungssteuer zueinander für den Bereich des österreichischen Rechtes durch die Bestimmung des § 15 Abs. 3 GebG geprägt.

Diese Bestimmung lautet:

"(3) Rechtsgeschäfte, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Grunderwerbsteuergesetz, Kapitalverkehrsteuergesetz (I. Teil Gesellschaftssteuer und II. Teil Wertpapiersteuer), Versicherungssteuergesetz oder Beförderungssteuergesetz fallen, sind von der Gebührenpflicht ausgenommen."

Daraus folgt, dass gerade Anschaffungsgeschäfte iS der §§ 18 und 19 KVG von der Sonderregelung des § 15 Abs. 3 GebG nicht berührt werden, weil eben die Börsenumsatzsteuer als Kapitalverkehrsteuer III. in der Aufzählung der Verkehrsteuern im § 15 Abs. 3 GebG nicht enthalten ist (vgl. dazu die bei Fellner, Gebühren und

Verkehrsteuern, Band I, 2. Teil, Stempel- und Rechtsgebühren, Ergänzung H 35 H, referierte hg. Judikatur).

Gerade die Börsenumsatzsteuer nimmt somit eine Sonderstellung ein und ist aus der zitierten Bestimmung keinesfalls zu entnehmen, dass eine Belastung des entgeltlichen Teiles einer gemischten Schenkung mit Börsenumsatzsteuer neben der Vorschreibung von Schenkungssteuer für den unentgeltlichen Teil des Geschäftes unzulässig wäre. In diesem Zusammenhang ist abschließend auch noch darauf hinzuweisen, dass selbst in der deutschen Literatur bei Behandlung des Problems der gemischten Schenkung die schenkungsweise Übertragung von Wertpapieren gegen Übernahme einer Bankschuld als entgeltliches Anschaffungsgeschäft angesehen wird, wobei die Schuldübernahme die Gegenleistung für die Übernahme der Wertpapiere darstellt (siehe Brönner/Kamprad, Komm z KVG4 Rz 8 zu § 18d KVG, S 173 Abs. 1 unter Berufung auf einschlägige Judikatur des BFH)."

Vom entgeltlichen Teil des Geschäftes ist auf jeden Fall Börsenumsatzsteuer festzusetzen.

Die Steuer errechnet sich sohin wie folgt:

Wohnrecht und damit verbundene Leistungen (S 10.000 x 12 x 11)	S 1.320.000,00
Verpflegung (wie bisher)	S 528.000,00
Pflegekosten (wie bisher)	S 60.000,00
Begräbnis, Grabstein (wie bisher)	S 70.000,00
Bemessungsgrundlage	S 1.978.000,00
das sind	€ 143.746,87

Davon 2,5 % ergibt eine Börsenumsatzsteuer in Höhe von S 49.450,00, das sind € 3.593,67.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 18. Jänner 2005