



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Saxinger Chalupsky & Partner Rechtsanwälte GmbH, Linz, vom 8. Jänner 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 14. Dezember 2000 betreffend Börsenumsatzsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Frau K, die Mutter des Berufungswerbers war bis zum Jahr 1998 mit einem Geschäftsanteil im Ausmaß einer Stammeinlage von S 1,500.000,-- Gesellschafterin der Firma K-GmbH. Dieser Geschäftsanteil entsprach einer Beteiligung von 25% am gesamten Stammkapital.

Mit dem **Übergabsvertrag vom 30. Juni 1998** schenkte sie dem Berufungswerber ihren Geschäftsanteil an der K-GmbH und trat diesen an ihn ab.

In Punkt I Abs. 3 dieses Vertrages wurde festgehalten, dass die Mutter des Berufungswerbers auf jegliche Anfechtung dieser Schenkung verzichtet, sofern in diesem Vertrag nicht Gegenteiliges geregelt wurde.

Die Übertragung des genannten Geschäftsanteiles erfolgte seitens der Übergeberin gemäß Punkt II des Vertrages gegen Einräumung eines persönlichen Fruchtgenussrechtes am Übergabegenstand zu den nachstehenden Bedingungen:

Der Fruchtgenuss umfasst das Recht der Fruchtnießung im Sinne der §§ 509 ff ABGB, mit der Einschränkung, dass sich der Fruchtgenuss lediglich auf das Gewinnbezugsrecht, beinhaltend allfällige Liquidationsgewinne, betreffend die K-GmbH bezieht. Die Fruchtgenussberechtigte

hat jedoch keinen Anspruch auf Gewinnausweisung durch realisierte stille Reserven und dergleichen.

Im Umfang dieses Fruchtgenussrechtes bleibt die Übergeberin als Fruchtgenussberechtigte auch allein materiell berechtigt zur Ausübung des mit dem Geschäftsanteil im Ausmaß einer Stammeinlage von S 1,500.000.-- verbundenen Stimmrechtes betreffend Gewinnfeststellung, Gewinnverwendung, Gewinnverteilung und Gewinnausschüttung. Der Übernehmer erteilt der Übergeberin die auf Dauer des Fruchtgenusses unwiderrufliche Stimmrechtsvollmacht, wonach die Übergeberin bevollmächtigt wird, das Stimmrecht in Bezug auf Gewinnfeststellung, Gewinnverwendung, Gewinnverteilung und Gewinnausschüttung für den Übernehmer sowie dessen Rechtsnachfolger im Umfang des übergebenden Geschäftsanteiles auszuüben.

Mit **Bescheid** vom 14. Dezember 2000 setzte das Finanzamt Linz-Urfahr betreffend den Übergabsvertrag vom 30. Juni 1998 (Übertragung eines Geschäftsanteiles gegen Einräumung eines Fruchtgenussrechtes) unter Zugrundelegung einer Bemessungsgrundlage von S 5,699.000,00 Börsenumsatzsteuer in Höhe von S 142.475,00 fest.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Einräumung des Fruchtgenussrechtes als Entgelt anzusehen und der Tatbestand des § 17 Abs. 1 Kapitalverkehrsteuergesetzes erfüllt ist, da keine allumfassende Stimmrechtsbindung, sondern nur hinsichtlich Gewinnfeststellung, Gewinnverteilung, Gewinnverwendung und Gewinnausschüttung vereinbart wurde.

Gegen diesen Bescheid erhob der Vertreter des Abgabepflichtigen fristgerecht **Berufung** und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

In der Begründung führte er aus, dass im Punkt IV Abs. 2 des Übergabevertrag ausdrücklich festgehalten werde, dass es sich beim gegenständlichen Übergabevertrag nach dem gemeinsamen Vertragswillen um einen Schenkungsvertrag unter Fruchtgenussvorbehalt handle, also um ein unentgeltliches Übertragungsgeschäft. Aufgrund der Entscheidung des VwGH vom 30.8.1995, 94/16/0261 sei ausjudiziert, dass die Schenkung von GmbH-Anteilen unter Fruchtgenussvorbehalt keine Börsenumsatzsteuerpflicht auslöse. Nur wenn das vorbehaltene Fruchtgenussrecht als Entgelt qualifiziert werde, würde Börsenumsatzsteuer ausgelöst werden. Ein entgeltliches Geschäft liege nur dann vor, wenn die Parteien auch tatsächlich ein derartiges Geschäft abschließen wollen. Im Übergabevertrag haben die Vertragsteile ausdrücklich festgehalten, dass es sich um einen Schenkungsvertrag und somit um ein unentgeltliches Geschäft handle. Im Punkt I Abs. 3 sei auf die Anfechtung der Schenkung verzichtet worden, sofern im Vertrag nicht Gegenteiliges geregelt werde. Der Fruchtgenussberechtigten werde auch das Stimmrecht in Bezug auf Gewinnfeststellung, Gewinnverwendung, Gewinnverteilung und Gewinnausschüttung belassen, sodass die Übergeberin allein darüber entscheiden könne, ob und in welchem Ausmaß Rücklagen gebildet und ob und in welchem Ausmaß Gewinne verwendet und verteilt werden.

Das Fruchtgenussrecht beziehe sich auf die Erzielung von Gewinnanteilen, nicht jedoch auf den operativen Einfluss auf die Gesellschaft. Durch die Beschränkung des Stimmrechtes werde jedoch das Fruchtgenussrecht des Fruchtgenussberechtigten nicht beeinträchtigt, zumal bei Ausübung der Verwaltungsrechte der Gesellschafter ohnehin die Interessen des Fruchtgenussberechtigten zu berücksichtigen habe. Vor allem dürfe der Gesellschafter die Mitgliedschaftsrechte nicht in einer Art und Weise ausüben, dass der Fruchtgenussberechtigte geschädigt werden könnte. Es wäre daher sogar egal, wenn dem Fruchtgenussberechtigten kein Stimmrecht eingeräumt werde. Im vorliegenden Fall sei jedoch dem Fruchtgenussberechtigten das Stimmrecht hinsichtlich Gewinnfeststellung, Gewinnverwendung, Gewinnverteilung und Gewinnausschüttung eingeräumt, weshalb eine Rücklagenpolitik zu Lasten des Fruchtgenussberechtigten ausgeschlossen sei. Dass das Stimmrecht nicht zur Gänze, sondern nur in Bezug auf die monetären Belange des Fruchtgenussberechtigten zurückbehalten wurde, könne nicht dazu führen, von einem entgeltlichen Vertrag auszugehen.

In Zweifelsfällen sei der Parteiwille ausschlaggebend, der durch die zitierten Vertragsbestimmungen keine Zweifel daran lasse, dass die Parteien einen unentgeltlichen Vertrag abschließen wollten.

Das Finanzamt legte die Berufung am 31. Oktober 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.

Das Finanzamt erstattete nach Aufforderung durch den Unabhängiger Finanzsenat mit Schreiben vom 19. Februar 2007 eine **Stellungnahme zur Berufung**. Zur Frage, worin die Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes bestehe, wurde ausgeführt, dass der gemeine Wert eines Anteiles in der Beilage zum Übergabsvertrag mit S 360,20 je S 100.-- einbekannt wurde. Das habe für das Nominale von S 1.000.000.-- einen gemeinen Wert von S 5,403.000.-- ergeben. Auf Grund der zukunftsorientierten Betrachtung des Fruchtgenusses und der permanent steigenden Gewinnaussichten des Unternehmens wurde als Grundlage für die Berechnung der ausschüttungsfähige Gewinn des letzten Geschäftsjahres 1997 herangezogen. Gemäß § 16 BewG sei der Jahreswert des Fruchtgenussrechtes kapitalisiert worden. Der Wert des erklärten Fruchtgenussrechtes habe S 5,699.000.-- ergeben. Anders als im Erkenntnis des VwGH vom 26.6.2003, Zl. 2000/16/0377 – 0379, sei die Abtretende über die Gewinnausschüttung und Gewinnverwendung nicht allein dispositionsbefugt, da sie neben den anderen Gesellschaftern der GmbH nur über einen 25%igen Anteil an der GmbH verfügte. Weiters liege anders als in den Erkenntnissen des VwGH vom 18.11.1993, Zl. 92/16/0177, vom 30.8.1995, Zl. 94/16/0261, auch kein Syndikatsvertrag vor. Nach Ansicht des

Finanzamtes sei das vereinbarte kapitalisierte Fruchtgenussrecht als Preis für die Abtretung gemäß § 21 KVG Steuermaßstab für die Vorschreibung der Börsenumsatzsteuer.

In der zur Stellungnahme des Finanzamtes erstatteten **Gegenäußerung** wiederholte der Vertreter seinen Berufungsantrag auf Aufhebung des angefochtenen Bescheides. Unter Hinweis auf Punkt IV Abs. 2 des Übergabevertrages führte er nochmals aus, dass die Parteien nach ihrem ausdrücklichen Willen einen Schenkungsvertrag abschließen wollten. Unentgeltliche Verträge, wie es Schenkungsverträge seien, unterlägen nicht der Börsenumsatzsteuer. Dem § 18 KVG könne bei der Verwendung des Begriffes „entgeltliche Verträge“ keine andere Bedeutung zukommen, als dies durch das ABGB bei der Unterscheidung zwischen entgeltlichen und entgeltlichen Verträgen erfolge. Das Finanzamt gehe davon aus, dass das Fruchtgenussrecht lediglich im Umfang des übergebenen Geschäftsanteiles zurückbehalten wurde, und die Übergeberin nicht allein über die Gewinnausschüttung und Gewinnverwendung dispositionsbefugt wäre. Dabei übersehe das Finanzamt, dass die Übergeberin vor Übergabe auch nicht allein über die Gewinnausschüttung und Gewinnverwendung dispositionsbefugt war, zumal sie nur über einen 25 % -igen GmbH-Anteil verfügte und Gewinnausschüttungsbeschlüsse nur nach Maßgabe eines entsprechenden Mehrheitsbeschlusses zustande kommen konnten. Hätte die Übergeberin durch Syndikatsrechte oder durch Gesellschafterrechte einen rechtlichen Anspruch auf Gewinnausschüttung, so wäre der Wert einer allfälligen anzunehmenden Gegenleistung mehr manifest, als wenn der Gewinnausschüttungsanspruch nur nach Maßgabe der bisherigen Gesellschafterrechte des Übergebers ausgeübt werden könne. Nachdem der VwGH nicht einmal dann von einer Gegenleistung und von einem entgeltlichen Geschäft im Sinne des § 18 KVG ausgeht, wenn der Fruchtgenussberechtigte einen faktisch auch durchsetzbaren Rechtsanspruch auf Gewinnausschüttung habe, müsse dies auch gelten, wenn der Übergeber keinen gesellschaftsrechtlichen oder syndikatsvertraglichen Rechtsanspruch auf Gewinnausschüttung habe, den er im Übrigen bei einer 25% -igen Beteiligung auch vor Übergabe als Gesellschafter nicht hatte. Nach der Lehrmeinung löse ein Fruchtgenussvorbehalt dann keine Börsenumsatzsteuerpflicht aus, wenn dem Geschenknahmer die eigenständige Disposition über die mit dem übergebenen Geschäftsanteil verbundenen Stimmrechte genommen sei. Aufgrund des eindeutigen Wortlautes des zurückbehaltenen Fruchtgenussrechtes sei diese Dispositionsbefugnis nicht gegeben. Der Übergeberin sei es gar nicht möglich gewesen, Stimmrechte über 25% hinaus zu übertragen und sich derartige Stimmrechte, die ihr vor Übergabe gar nicht zustanden, zurückzubehalten.

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.

Der Berufungswerber vertritt die Ansicht, dass der gegenständliche Übergabevertrag als unentgeltliche Abtretung von Geschäftsanteilen einer GmbH nicht der Börsenumsatzsteuer unterliegt.

Das Finanzamt vertritt die Ansicht, dass die Einräumung des Fruchtgenussrechtes als Entgelt für die Übertragung eines Geschäftsanteiles anzusehen ist.

Entgeltlich ist ein Rechtsgeschäft, bei dem nach dem Willen der Parteien eine Leistung um der Gegenleistung willen erbracht wird. Die eine Zuwendung ist durch die andere bedingt, es soll ein wirtschaftlicher Ausgleich erzielt werden. Bei den unentgeltlichen Rechtsgeschäften wird eine Zuwendung aus Freigiebigkeit, das heißt ohne Gegenleistung, gemacht (s. VwGH vom 29.3.2007, Zl. 2006/16/0118 unter Hinweis auf Koziol/Welser I, 12.Aufl., S 106).

In drei Fällen hat der Verwaltungsgerichtshof bereits darüber entschieden, ob eine Schenkung von GmbH-Anteilen unter Fruchtgenussvorbehalt Börsenumsatzsteuerpflicht auslöst.

Im Erkenntnis vom 18.11.1993, Zl. 92/16/0177, beurteilte der VwGH die schenkungsweise Übertragung von stimmrechtslosen Vorzugsaktien durch Eltern an ihre Kinder, wobei die Geschenkgeber Mitglieder des Vorstandes blieben und sich das lebenslange und unentgeltliche Fruchtgenussrecht vorbehielten. Der VwGH stellte darauf ab, dass in diesem Fall nur das bloße Eigentum an den stimmrechtslosen Aktien übertragen worden sei und daher keine Verpflichtung eingegangen worden sei, durch die Tätigkeit erzielte Erträge an die Übergeber zu überlassen. Für die Übergabe des bloßen Eigentums an den Vorzugsaktien sei von den Geschenkgebern kein Entgelt erbracht worden.

Im Erkenntnis vom 30.8.1995, Zl. 94/16/0261, beurteilte der VwGH die schenkungsweise Übertragung von Geschäftsanteilen an einer GmbH, wobei sich die Geschenkgeber ebenfalls das lebenslange und unentgeltliche Fruchtgenussrecht vorbehielten. Im gleichzeitig abgeschlossenen Syndikatsvertrag verpflichteten sich die Geschenknehmer, von ihrem Stimmrecht ausnahmslos im gleichen Sinne Gebrauch zu machen, wie einer der Geschenkgeber. Auch in diesem Fall verneinte der VwGH die Entgeltlichkeit, weil ein Objekt erworben wurde, welches als nudum jus anzusehen sei. Zusage der Stimmbindung im Wege der Syndikatsvereinbarung an einen der Geschenkgeber sei die eigenständige Disposition über das mit dem Geschäftsanteil verbundene Stimmrecht genommen worden.

Im Erkenntnis vom 26. Juni 2003, Zl. 2000/16/0377 – 0379, beurteilte der VwGH ebenfalls die schenkungsweise Übertragung von Geschäftsanteilen an einer GmbH, wobei sich der

Geschenkgeber das lebenslange und unentgeltliche Fruchtgenussrecht vorbehielt. Da der Geschenkgeber durch die Mehrheit der Geschäftsanteile weiterhin über die Höhe der Gewinnausschüttungen entscheiden konnte und die Erwerber bezüglich der Gewinnausschüttung keinerlei Disposition erlangten, verneinte der VwGH auch in diesem Fall die Entgeltlichkeit. Mit der Schenkung von GmbH-Anteilen unter Fruchtgenussvorbehalt hat sich auch Achatz auseinandergesetzt (s. SWK 1995, A 731) und führt aus, dass in jedem Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse konkret zu prüfen ist, ob die Parteien eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung beabsichtigt haben. Wird etwa ein Geschäftsanteil in Vorwegnahme der Erbfolge bereits zu Lebzeiten durch Schenkung übertragen, und behält sich der Geschenkgeber das Fruchtgenussrecht vor, wendet weder der Beschenkte den Fruchtgenuss für die Erlangung des Anteils auf, noch zielt der Übertragende auf die Erlangung einer Gegenleistung.

Im berufsgegenständlichen Fall begründet das Finanzamt die Entgeltlichkeit im Wesentlichen damit, dass die Abtretende über die Gewinnausschüttung und Gewinnverwendung nicht allein dispositionsbefugt sei, da sie neben den anderen Gesellschaftern der GmbH nur über einen 25%igen Anteil an der GmbH Verfügungsberechtigt sei. Das Finanzamt übersieht dabei, dass es bei Prüfung der Entgeltlichkeit nicht nur auf die Dispositionsbefugnisse des Geschenkgebers, sondern vor allem auch auf die Dispositionsbefugnisse des Geschenknehmers ankommt. Erlangt der Erwerber - wie im vorliegenden Fall - bezüglich der Gewinnausschüttung und Gewinnverwendung keinerlei Disposition, verneint der VwGH die Entgeltlichkeit (s. VwGH vom 26. Juni 2003, Zl. 2000/16/0377 – 0379). Denn ein vorbehaltenes Fruchtgenussrecht, über dessen Höhe der Geschenknehmer nicht die geringste Dispositionsmöglichkeit hat, ist nicht als Gegenleistung für die Übertragung von Geschäftsanteilen anzusehen, sondern in Vorwegnahme der Erbfolge als vereinbarte Verminderung einer freigiebigen Zuwendung. Daran ändert auch das mit dem erworbenen 25%igen Geschäftsanteil verbundene Stimmrecht betreffend den operativen Bereich der GmbH nichts, da auch diese Stimmrechte nicht den Gegenleistungscharakter des vorbehaltenen Fruchtgenussrechtes für den Erwerb der Geschäftsanteile begründen können. Denn selbst dann, wenn man unterstellt, den Geschäftserfolg einer GmbH mit dem Stimmrecht eines 25%igen Anteiles wesentlich mitbestimmen zu können, ist ja gerade die Mitsprache über die Verwendung und die Höhe der Ausschüttung des Geschäftserfolges (Gewinnes) aufgrund der vertraglich vereinbarten unwiderruflich Stimmrechtsvollmacht für die Übergebende ausgeschlossen.

Aus den angeführten Gründen war der Berufung stattzugeben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Linz, am 29. Mai 2007