



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 9

GZ. RV/1425-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, L, vertreten durch Notar Dr. O, vom 30. November 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz vom 4. November 1998 betreffend Börsenumsatzsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Ehegatte der Berufungswerberin H war als Kommanditist an der Firma A Ges.m.b.H. & Co KG mit einer Vermögenseinlage von S 560.000.- beteiligt. Sein Anteil am Vermögen der Gesellschaft betrug 70%. Als weiterer Kommanditist war der Sohn der Berufungswerberin mit einer Vermögenseinlage von S 160.000 an dieser KG beteiligt. Persönlich haftende Gesellschafterin der KG war die Firma U-GmbH.

Am 10. August 1998 errichteten der Ehegatte der Berufungswerberin und die Berufungswerberin in Form eines Notariatsaktes einen Gütergemeinschaftsvertrag betreffend den Kommanditanteil des Ehegatten der Berufungswerberin.

Punkt Zweitens dieses Vertrages lautet:

Die Ehegatten U errichten nunmehr über den dem H gehörigen vorangeführten Gesellschaftsanteil einschließlich Verechnungskonto eine besondere, bereits unter Lebenden rechtswirksame Gütergemeinschaft mit Wirkung 1.3.1998.

Durch diese Gütergemeinschaft werden die Ehegatten U für alle Schulden und Lasten, die sich auf dieses der Gütergemeinschaft unterzogene Vermögen derzeit beziehen oder in Zukunft beziehen werden, gegenseitig gemeinsam haftbar.

Die Erträge des vorangeführten Kommanditanteiles und alle Vorteile daraus kommen durch die Begründung dieser Gütergemeinschaft den Ehegatten U gleichteilig zu.

Ansonsten behält jeder Ehegatte das freie Eigentum des ihm gegenwärtig gehörigen sonstigen Vermögens, sowie jenes Vermögens, das er in Zukunft erwerben, ererben oder sonstwie rechtlich an sich bringen wird.

Die Vertragsparteien verpflichten sich, über das dieser Gütergemeinschaft unterzogene Vermögen nur gemeinsam zu verfügen. Ausdrücklich wird festgestellt, dass jene Liegenschaften, die im bürgerlichen Eigentum des Herrn H stehen, jedoch notwendiges Betriebsvermögen der Gesellschaft sind, von dieser Gütergemeinschaft nicht erfaßt werden.

Auf Vorhalt des Finanzamtes legte die Berufungswerberin die Bilanz der Firma A Ges.m.b.H. & Co KG zum 28.2.1998 sowie eine Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 1.3.1998 vor. Der Gesamtwert der KG wurde in Höhe von S 4,918.000.- angegeben. Der Anteil des Ehegatten der Berufungswerberin wurde mit S 3,242.576,76 beziffert, wobei S 778.000.- auf den in der Ergänzungsbilanz enthaltenen Einheitswert entfielen.

Mit **Bescheid** vom 4. November 1998 setzte das damals noch bestehende Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz für den Erwerb der im Zuge der Begründung der Gütergemeinschaft erworbenen Kommanditeinlagen an der Firma A Ges.m.b.H. & Co KG unter Zugrundelegung einer Bemessungsgrundlage von S 2,464.576,76 Börsenumsatzsteuer in Höhe von S 61.614.- fest. Eine Bescheidsbegründung enthielt der angefochtene Bescheid nicht.

Gegen diesen Börsenumsatzsteuerbescheid erhob die Abgabepflichtige durch ihren Vertreter fristgerecht **Berufung** und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides. Der Vertreter wandte ein, dass der angefochtene Bescheid gesetzwidrig sei, da er keine Begründung enthalte. Das Börsenumsatzsteuergesetz (gemeint wohl Kapitalverkehrsteuergesetz) definiere in § 18 die Anschaffungsgeschäfte als entgeltliche Verträge, die auf den Erwerb des Eigentums an Wertpapieren gerichtet seien. Der gegenständliche Vertrag enthalte keine Gegenleistung und sei daher nicht börsenumsatzsteuerpflichtig. Als Dividendenwerte im Sinne des § 19 KVG gelten unter anderem Anteile an inländischen und ausländischen Kapitalgesellschaften. Eine Ges.m.b.H. & Co KG sei zweifelsohne keine Kapitalgesellschaft. In § 22 sei in der Z 1 Abschnitt 5 ein Steuersatz für die Übertragung von

Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung sowie bei Anteilen der Kommanditisten von Gesellschaften gemäß § 4 Abs.2 Z 1 und 2 normiert. Da in den §§ 17, 18 und 19 des Börsenumsatzsteuergesetzes (gemeint KVG) nirgends von Anteilen der Kommanditisten von Gesellschaften mit beschränkter Haftung die Rede sei, betreffe dieser Vorgang einen Vorgang, der im Börsenumsatzsteuergesetz (gemeint KVG) nicht enthalten sei.

Am 31. Jänner 2002 legte das Finanzamt die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung 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.

Über die Berufung wurde erwogen:

Begründungsmangel des angefochtenen Bescheides

Nach § 93 Abs.2 Bundesabgabenordnung (BAO) ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Nach § 93 Abs. 3 lit a BAO hat der Bescheid ferner eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird.

Als Anbringen sind nach § 85 Abs. 1 BAO Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) zu verstehen.

Aus diesen Gesetzesbestimmungen ergibt sich, dass das Finanzamt bei Erlassung eines Bescheides nur dann zur Begründung verpflichtet ist, wenn der Spruch des Bescheides von den im Ermittlungsverfahren gemachten Angaben des Abgabepflichtigen abweicht, oder wenn der/die Abgabepflichtige anderslautende Anbringen gemacht hat. Da das Finanzamt dem angefochtenen Bescheid die im Ermittlungsverfahren gemachten Angaben der Berufungswerberin zugrundelegte und sie auch keine anderslautende Anbringen gemacht hat, war das Finanzamt nicht zur Begründung des angefochtenen Bescheides verpflichtet.

Ein Begründungsmangel liegt daher nach Ansicht des Unabhängiger Finanzsenates mangels Begründungspflicht nicht vor.

Unterliegt die Übertragung von Kommanditanteilen an einer G.m.b.H. & Co KG der Börsenumsatzsteuer ?

Gemäß § 17 Abs. 1 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) unterliegt der Abschluss von Anschaffungsgeschäften über Wertpapiere der Börsenumsatzsteuer, wenn die Geschäfte im Inland oder unter Beteiligung wenigstens eines Inländers im Ausland abgeschlossen wurden.

Nach § 18 Abs.1 KVG sind Anschaffungsgeschäfte entgeltliche Verträge, die auf den Erwerb des Eigentums an Wertpapieren gerichtet sind.

Nach § 19 Abs.1 KVG gelten als Wertpapiere Schuldverschreibung (§ 12) und Dividendenwerte. Als Dividendenwerte gelten Abs. 2 auch Anteile an einer GmbH.

Nach § 22 Abs. 1 Z 5 KVG beträgt die Steuer für jede angefangenen 100 Schilling bei Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung sowie bei Anteilen der Kommanditisten von Gesellschaften gemäß § 4 Abs.2 Z 1 und 2 Groschen 250.

Der Bundesfinanzhof hat in einem Urteil (zu der gleichlautenden deutschen Gesetzesbestimmung) ausdrücklich bestätigt, dass Kommanditanteile an einer KG, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine GmbH gehört, Dividendenwerte im Sinne des § 19 Abs. 2 sind (BFH 13.5.1981, II R 167/80 BStBl II 649). Auch die österreichische Literatur (s. Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz, Kurzkommentar, Anm. 3.1 zu § 19) und die Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes (s. VwGH 29.11.2001, ZI.99/16/0237) teilen diese Rechtsansicht des BFH.

Der Unabhängiger Finanzsenat vertritt daher im Einklang mit der österreichischen Literatur und Rechtsprechung die Ansicht, dass die Übertragung von Kommanditanteilen an einer G.m.b.H. & Co KG grundsätzlich der Börsenumsatzsteuer unterliegt.

Vorliegen eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes

Nach § 18 Abs.1 KVG sind Anschaffungsgeschäfte entgeltliche Verträge, die auf den Erwerb des Eigentums an Wertpapieren gerichtet sind.

Zufolge der ausdrücklichen Anordnung des § 18 Abs. 1 KVG unterliegen der Börsenumsatzsteuer nur entgeltliche Rechtsgeschäfte, das sind in der Regel solche, denen eine Gegenleistung (meistens eine Preisvereinbarung) zugrunde liegt, wobei als Gegenleistung alles und jedes gilt, was der Erwerber aufwenden muss, um die Sache zu erhalten (Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz, Kurzkommentar, Anm. VII/1. zu § 18). Mangels eigenständiger Begriffsbestimmung des "entgeltlichen Vertrages" im § 18 KVG ist zur Auslegung dieses Tatbestandsmerkmals die Bestimmung des § 917 ABGB heranzuziehen. Nach dieser Gesetzesstelle

bedeutet Entgeltlichkeit (Synallagma) Leistung mit Gegenleistung vergelten bzw. Wert und Gegenwert austauschen zu wollen. Gleichwertigkeit der Leistungen wird für die Entgeltlichkeit aber nicht verlangt. Die Parteien müssen nur der Ansicht sein, dass die eine Leistung voller Gegenwert für die andere sei (Dittrich-Tades, ABGB, 33. Auflage, E 5 zu § 917 ABGB). Soll nach dem Willen der Vertragsparteien die eine Leistung durch die andere "vergolten" werden, so liegt damit eine "subjektive Äquivalenz" und also Entgeltlichkeit vor (vgl. VwGH 18.2.1983, 81/17/0030 und Koziol- Welser, Bürgerliches Recht, Band I, 12. Auflage, Seite 104 und 106). Nach Brönnert- Kamprad, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, 2. Auflage, Seite 134) wird das Entgelt in den meisten Fällen bar erbracht. Es kann aber auch in anderen Leistungen bestehen z.B. in der Übernahme einer Schuldverpflichtung oder in der Zahlung einer Leibrente (BFH vom 26.2.1958, BStBl 1958 III S. 204).

Ein Gütergemeinschaftsvertrag ist grundsätzlich weder entgeltlich noch unentgeltlich. Die Entgeltlichkeit hängt vielmehr davon ab, ob der eine Ehepartner eine Leistung erbringen muss, um die Gegenleistung in Form eines Miteigentums am bisherigen Alleineigentum des anderen Ehegatten zu erhalten. Nach dem Wortlaut des berufsgegenständlichen Gütergemeinschaftsvertrages handelt es sich um einen unentgeltlichen Vertrag. Dies ergibt sich daraus, dass die Gütergemeinschaft lediglich am Vermögen des einen Ehegatten begründet wird, der andere Ehegatte jedoch kein Vermögen in die Gütergemeinschaft einbringt. Eine Gegenleistung dafür wurde nicht vereinbart. Es wurde lediglich vereinbart, dass beide Ehegatten für alle Schulden und Lasten, die sich auf das der Gütergemeinschaft unterzogene Vermögen derzeit beziehen oder in Zukunft beziehen werden, gegenseitig gemeinsam haftbar sind.

Es kann zwar auch eine Gegenleistung in der Übernahme einer Schuldverpflichtung bestehen, der Gegenleistungscharakter der Schuldübernahme muss aber dem Willen der Vertragsparteien entsprechen. Im berufsgegenständlichen Fall gibt es dafür aber keine Anhaltspunkte. Vielmehr spricht das Verhältnis der Besitzposten (i.H.v. S 6,904.536) zu den Schuldposten (i.H.v. S 1,986.250.-) in der Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 1.3.1998 dafür, dass ein unentgeltlicher Vertrag vorliegt.

Da der Unabhängiger Finanzsenat vom Vorliegen eines unentgeltlichen Rechtsgeschäftes ausgeht, war der Berufung stattzugeben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Linz, am 29. Juni 2006