



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw in L, vertreten durch Dr.S, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer in Linz, vom 19. Jänner 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 18. Dezember 2000 betreffend Börsenumsatzsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

AB war mit einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage von fünf Millionen Schilling Gesellschafter der BGmbH. Mit Vertrag vom 25. September 2000 trat er diesen Geschäftsanteil um einen Abtretungspreis von 35 Millionen Schilling an die Bw (Berufungswerberin, in der Folge als Bw bezeichnet) ab. In Punkt 5. des Abtretungsvertrages wurde vereinbart, dass der Übergang aller mit dem vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Pflichten einschließlich des Gewinnbezugsrechtes auf die Übernehmerin mit der Unterfertigung des Vertrages erfolge.

Mit Schreiben vom 10. Oktober 2000 teilte der öffentliche Notar Dr. D mit, dass nach § 9 des Tiroler Grundverkehrsgesetzes (TGVG) 1996 die gegenständliche Abtretung der Genehmigung durch die Grundverkehrsbehörde bedürfe, weil die Berufungswerberin Alleineigentümerin einer Liegenschaft in Tirol sei. Mit Schreiben vom 7. Dezember 2000 teilte der Notar mit, dass die gegenständliche Abtretung durch Bestätigung der Anzeige aus grundverkehrsbehördlicher Sicht positiv erledigt worden sei.

Mit **Bescheid** vom 18. Dezember 2000 setzte das Finanzamt Urfahr für den gegenständlichen Abtretungsvertrag vom 25. September 2000 die Börsenumsatzsteuer in Höhe von S 875.000.- vorläufig fest. Als Bemessungsgrundlage wurde der vereinbarte Preis von 35 Millionen Schilling zugrunde gelegt. Die Vorschreibung erfolgte vorläufig, da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss war.

Gegen diesen Bescheid brachte der Vertreter der Bw fristgerecht **Berufung** ein und beantragte, die vorgeschriebene Börsenumsatzsteuer abzuschreiben. Er führte aus, dass die Börsenumsatzsteuer mit Ablauf des 30. September 2000 außer Kraft getreten sei. Für Sachverhalte, bei denen die Steuerschuld vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung oder der Genehmigung einer Behörde abhänge, entfalle die Börsenumsatzsteuerpflicht, wenn die Bedingung oder die Genehmigung erst nach dem 30.9.2000 eintrete. Diese Regelung habe der Gesetzgeber in Reaktion auf das Verfassungsgerichtshoferkenntnis vom 1.10.1999 getroffen. Im vorliegenden Fall sei der Vorgang von der Zustimmung der Grundverkehrsbehörde der Bezirkshauptmannschaft Innsbruck abhängig gewesen. Dies habe der Notar mitgeteilt. Ebenso habe er das Einlangen der Zustimmung mitgeteilt. Die Steuerschuld sei daher erst zu einem Zeitpunkt eingetreten, zu dem die Börsenumsatzsteuer bereits aufgehoben war.

Auf Vorhalt des Finanzamtes hin übermittelte der Vertreter die gemäß § 23 TGVG erstattete Anzeige an die Grundverkehrsbehörde betreffend das mit einem Auslieferungslager bebaute, an der Bundesstraße in R gelegene Grundstück. Mit der ebenfalls vorgelegten Bestätigung der Anzeige bestätigte die Bezirkshauptmannschaft I gemäß § 25a Abs.2 TGVG, dass die Anzeige nach § 23 TGVG über den gegenständlichen Rechtserwerb (Abtretungsvertrag vom 25.9.2000 betreffend die Liegenschaft in R) erfolgt sei.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 13. Juni 2001 wies das Finanzamt Urfahr die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung wurde ausgeführt, dass der gegenständliche Abtretungsvertrag nach § 9 des Tiroler Grundverkehrsgesetzes der Erklärungspflicht unterliege und gem § 23 leg.cit. bei der Behörde anzuzeigen sei. Enthalte die Anzeige die erforderlichen Angaben und Nachweise, habe die Grundverkehrsbehörde eine Bestätigung über die erfolgte Anzeige auszustellen. Weil die Wirksamkeit des Rechtsgeschäftes nicht von einer Genehmigung einer Behörde, sondern von der Bestätigung der Anzeige abhängig war, sei die Steuerschuld mit Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes am 25.9.2000 entstanden. Da die Börsenumsatzsteuerpflicht an das Verpflichtungsgeschäft und nicht an das Verfügungsgeschäft anknüpfe, sei es ohne Bedeutung, dass nach § 31 Abs.1 TGVG die dingliche Erfüllung des Rechtsvorganges vor Ausstellung der Bestätigung nicht durchgeführt werden dürfe.

Mit Eingabe vom 10. August 2000 **beantragte** der Vertreter die Entscheidung über die Berufung durch die **Abgabenbehörde zweiter Instanz**, weshalb die Berufung wiederum

als unerledigt gilt. Er führte aus, dass nach dem Willen des Verfassungsgerichtshof im Urteil vom 1.10.1999; G 6/99, G 26/99, G 27/99, G 85/99, Rechtsgeschäfte, die die Genehmigung bzw. Bestätigung einer Behörde benötigen, erst zu dem Zeitpunkt von der Börsenumsatzsteuer betroffen seien, wenn diese Bestätigung vorliege. Ergänzend zitierte er aus diesem Urteil.

Das Finanzamt legte die Berufung am 2. August 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.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 25 Abs. 2 Kapitalverkehrsteuergesetz (in der Fassung des BGBl. I 2000/29) entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiges Anschaffungsgeschäft verwirklicht ist. Hängt die Wirksamkeit des Anschaffungsgeschäfts vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung oder der Genehmigung einer Behörde ab, so entsteht die Steuerschuld mit dem Eintritt einer aufschiebenden Bedingung oder mit der Genehmigung.

Gemäß § 38 Abs. 3 a KVG treten mit Ablauf des 30. September 2000 Teil III (Börsenumsatzsteuer) sowie die Durchführungsbestimmungen zum Kapitalverkehrsteuergesetz vom 17. Dezember 1934, RMBl. S 839, außer Kraft. Diese Vorschriften sind letztmalig auf Anschaffungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Steuerschuld vor dem 1. Oktober 2000 entsteht. (BGBl. I 1999/106)

Gemäß § 38 Abs. 3 b KVG (in der Fassung des BGBl. I 2000/29) ist § 25 Abs. 2 auf Anschaffungsgeschäfte anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2000 verwirklicht werden.

Aus den zitierten Gesetzesstellen ergibt sich, dass der berufungsgegenständliche Abtretungsvertrag vom 25. September 2000 dann der Börsenumsatzsteuer unterliegt, wenn die Steuerschuld vor dem 1. Oktober 2000 entstanden ist. Ist die Steuerschuld nach dem 30. September 2000 entstanden, unterliegt dieser Rechtsvorgang hingegen nicht mehr der Börsenumsatzsteuer.

Die Steuerschuld entsteht mit dem Abschluss des schuldrechtlichen Vertrages, mit welchem die Pflicht zur Übertragung des Wertpapiers entsteht. Das Erfüllungsgeschäft ist nur eine Folge des Verpflichtungsgeschäfts und unterliegt nicht (mehr) der Steuer (VwGH 29.3.1993, ZI. 91/15/0049, 0050, Dorazil, KVG², S.228).

Nach § 18 Abs.2 Z. 3 KVG (in der ursprünglichen Fassung vor der Aufhebung durch den VfGH) unterlagen der Börsenumsatzsteuer auch bedingte oder befristete Anschaffungsgeschäfte. Die

Worte "bedingte oder " hat der Verfassungsgerichtshof mit Urteil vom 1. Oktober 1999; G 6/99, G 26/99, G 27/99, G 85/99, als verfassungswidrig aufgehoben.

Wie bereits im Vorlageantrag ausgeführt wurde, lautet die wesentliche Begründung für diese Verfassungswidrigkeit wie folgt :

Die in Prüfung gezogene Bestimmung ist dahin zu verstehen, dass unter den Begriff des "bedingten" Anschaffungsgeschäftes auch solche auf den Erwerb des Eigentums an Wertpapieren gerichtete Verträge (= "Anschaffungsgeschäfte") fallen, die (zu ihren vollen Wirksamkeit) einer verwaltungsbehördlichen Bewilligung bedürfen. Damit sind aber – anders etwa als gemäß § 16 Abs. 6 und 7 GebG, wonach dann, wenn ein Rechtsgeschäft der Genehmigung oder Bestätigung einer Behörde bedarf, die Gebührenschuld für das beurkundete Rechtsgeschäft erst im Zeitpunkt der Genehmigung oder Bestätigung entsteht – Rechtsgeschäfte, die wegen Nichterteilung dieser Bewilligung letztlich nicht (voll) wirksam werden, solchen gleichgestellt, die entweder von vornherein (voll) wirksam sind oder wegen Erteilung der Bewilligung nachträglich (voll) wirksam werden. Eine solche Bestimmung verstößt gegen das aus dem Gleichheitssatz erfließende Gebot, Gleiche gleich zu regeln und nur sachlich gerechtfertigte Differenzierungen vorzusehen. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass – anders als etwa im § 17 GrESTG – die Möglichkeit einer Nichtfestsetzung der Börsenumsatzsteuer oder einer Abänderung der Börsenumsatzsteuerfestsetzung (und damit im Effekt einer Rückerstattung) für den Fall, dass die behördliche Bewilligung schlussendlich nicht erteilt wird, nicht vorgesehen ist.

In Reaktion auf dieses VfGH- Erkenntnis hat der Gesetzgeber dem § 25 KVG den oben zitierten neuen Absatz 2 angefügt. Der Gesetzgeber hat insofern seinen verfassungsrechtlichen Rahmen ausgenutzt, als auflösend bedingt abgeschlossene Anschaffungsgeschäfte weiterhin im Zeitpunkt des Abschlusses des Anschaffungsgeschäftes der Börsenumsatzsteuer unterliegen (s. Wahl/Zivny in ecolex 2000, S 813). Der Gesetzgeber hat insbesondere nicht die Rechtslage des im VfGH- Erkenntnis zitierten § 16 Abs. 7 GebG übernommen, wonach die Gebührenschuld für das beurkundete Rechtsgeschäft erst im Zeitpunkt der Genehmigung oder Bestätigung entsteht.

Nach § 25 Abs. 2 KVG wird das Entstehen der Steuerschuld nur dann (auf den Tag des Eintrittes der Bedingung bzw. der Genehmigung) hinausgeschoben, wenn die Wirksamkeit des Anschaffungsgeschäfts vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung oder der Genehmigung einer Behörde abhängt.

Wie sich aus Punkt 5. des Abtretungsvertrages ergibt, wurde der berufungsgegenständliche Abtretungsvertrag vom 25. September 2000 unbedingt abgeschlossen. Der Übergang aller mit dem vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Pflichten auf die Übernehmerin erfolgte mit der Unterfertigung des Vertrages. Ob der Abtretungsvertrag bereits

bei Abschluss am 25.9.2000 voll wirksam war oder die Wirksamkeit durch das Tiroler Grundverkehrsgesetzes 1996 (TGVG) vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung bzw. von der Genehmigung einer Behörde abhängig war oder die Wirksamkeit auflösend bedingt war, ist an Hand des Gesetzes zu überprüfen.

Gemäß § 11 Abs. 1 TGVG hat beim Rechtserwerb an einem bebauten Grundstück der Rechtsverwerber zu erklären, dass durch den beabsichtigten Rechtserwerb kein Freizeitwohnsitz geschaffen werden soll.

Nach § 9 Abs.1 lit g TGVG bedarf es einer Erklärung nach § 11 Abs. 1 auch bei einem Erwerb von Gesellschaftsanteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, wenn im Eigentum der Gesellschaft Baugrundstücke stehen oder die Gesellschaft einen Anspruch auf Übertragung des Eigentums an solchen Grundstücken hat.

Nach § 23 Abs.1 TGVG ist jedes Rechtsgeschäft und jeder Rechtsvorgang, das (der) nach den §§ 4, 9 und 12 Abs. 1 der Genehmigungspflicht bzw der Erklärungspflicht unterliegt, vom Rechtserwerber der Bezirksverwaltungsbehörde, in dessen Sprengel das betreffende Grundstück liegt, schriftlich anzuzeigen.

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle sind die zur Beurteilung des Vorliegens der Genehmigungsvoraussetzungen oder einer Ausnahme von der Genehmigungspflicht bzw. die zur Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen für die Bestätigung der Anzeige eines erklärungspflichtigen Rechtserwerbes oder die Bestätigung, dass ein Rechtserwerb nicht der Erklärungspflicht unterliegt, erforderlichen Angaben sowie zum Nachweis der Richtigkeit dieser Angaben erforderlichen Unterlagen anzuschließen.

Nach § 25a Abs.2 TGVG hat die Grundverkehrsbehörde eine Bestätigung über die erfolgte Anzeige auszustellen, wenn die Anzeige über einen Rechtserwerb an einem Baugrundstück die Erfordernisse nach § 23 erfüllt.

Solange die entsprechende Bestätigung nach § 25a Abs.2 nicht vorliegt, darf gemäß § 31 Abs.1 TGVG das zugrundeliegende Rechtsgeschäft bzw. der zugrundeliegende Rechtsvorgang nicht durchgeführt werden, insbesondere darf das Recht nicht in das Grundbuch eingetragen werden. Die Parteien sind jedoch an das Rechtsgeschäft gebunden.

Gemäß § 31 Abs.2 TGVG wird das Rechtsgeschäft bzw. der Rechtsvorgang rückwirkend rechtsunwirksam, wenn für einen Rechtserwerb die grundverkehrsbehördliche Genehmigung oder Bestätigung versagt wird oder nicht innerhalb von zwei Jahren nach Ablauf der im § 23 Abs.1 festgelegten Frist das Rechtsgeschäft oder der Rechtsvorgang der Grundverkehrsbehörde nach § 23 angezeigt wird.

Wird für einen Rechtserwerb die grundverkehrsbehördliche Genehmigung oder Bestätigung versagt, so hat gemäß § 31 Abs.3 TGVG die Grundverkehrsbehörde auf dem Original der Urkunde über das Rechtsgeschäft bzw. den Rechtsvorgang dies mit der Feststellung zu vermerken, dass das Rechtsgeschäft bzw. der Rechtsvorgang rückwirkend rechtsunwirksam geworden ist.

Aus diesen Gesetzesbestimmungen geht hervor, dass der gegenständliche unbedingt abgeschlossene Abtretungsvertrag vom 25.9.2000 von Anfang an wirksam war, jedoch nach § 31 Abs.2 TGVG unter der auflösenden Bedingung der Anzeige nach § 23 TGVG und der Bestätigung der Anzeige durch die Grundverkehrsbehörde stand. Der Zeitpunkt des Wirksamwerdens des Vertrages wurde durch die Erstattung der Anzeige nach § 23 TGVG und die Bestätigung der Grundverkehrsbehörde nicht verschoben.

Wie oben bereits ausgeführt wurde, unterliegen nach § 25 Abs. 2 KVG auflösend bedingte Anschaffungsgeschäfte (im Unterschied zu aufschiebend bedingten Anschaffungsgeschäften) weiterhin im Zeitpunkt des Abschlusses des Anschaffungsgeschäftes der Börsenumsatzsteuer. Die Bestätigung der Anzeige durch die Grundverkehrsbehörde ist keine Genehmigung einer Behörde und kann ihr auch nicht gleichgehalten werden, weil sich der Gesetzgeber anders als in § 16 Abs. 7 GebG eben nicht dazu entschlossen hat, das Entstehen der Steuerschuld auf den Zeitpunkt einer erteilten Bestätigung zu verschieben. Die Steuerschuld war daher bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses Abtretungsvertrages am 25.9.2000 entstanden und der Rechtserwerb börsenumsatzsteuerpflichtig.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 20. April 2005