



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., L, vertreten durch K-AG, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, Linz, vom 30. Dezember 1999 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz vom 22. Dezember 1999 betreffend Abweisung eines Berichtigungsantrages für die Bemessung der Börsenumsatzsteuer gem. § 5 BewG entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Firma A-AG war alleinige Gesellschafterin der Firma D-GmbH. mit dem Sitz in A. Ihr zur Gänze aufgebrachter Geschäftsanteil betrug S 20 Millionen.

Mit **Abtretungsvertrag** vom 29. September 1998 verkaufte und übergab die A-AG ihren Geschäftsanteil an der D-GmbH. im Betrage von S 20 Millionen um eine Gegenleistung von S 21 Millionen an die Bw. Es wurde vereinbart, dass die zu entrichtende Gegenleistung Zug um Zug mit Unterfertigung des Abtretungsvertrages zur Zahlung fällig war.

In Punkt Drittens dieses Abtretungsvertrages wurde u.a. vereinbart:

"Die A-AG haftet des weiteren dafür, dass das bilanzielle Eigenkapital der D-GmbH zum 31.12.1997 inklusive der im Jahresabschluss zum 31.12.1997 gebildeten Investitionsfreibeträge S 7,6 Mio. beträgt. Darüberhinaus haftet die A-AG dafür, dass im Rahmen der Geschäftstätigkeit der D-GmbH&Co.KG in dem zum 31.12.1998 endenden Geschäftsjahr ein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit in Höhe von S 3 Mio. erzielt wird und in den

folgenden Geschäftsjahren 1999 der Jahresverlust einen Betrag von S 7 Mio., 2000 einen Betrag von S 5 Mio. und 2001 ebenfalls einen Betrag von S 5 Mio. nicht übersteigen wird."

Mit **Bescheid** vom 25. Mai 1999 setzte das damals noch bestehende Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz für die gegenständliche Anteilsabtretung unter Zugrundelegung einer Bemessungsgrundlage von S 21 Millionen Börsenumsatzsteuer in Höhe von S 525.000.- fest.

Am 10. Dezember 1999 stellte die Berufungswerberin durch ihre Vertreterin einen **Antrag auf Berichtigung der Börsenumsatzsteuer** auf S 357.500,00. Unter Berücksichtigung der zwischenzeitigen Kaufpreisminderung von S 6.700.000,00 beantragte sie die Rückzahlung der ihrer Ansicht nach zuviel bezahlten Börsenumsatzsteuer.

Zur Begründung führte sie aus, dass gemäß § 5 Abs. 2 BewG bei Eintritt einer auflösenden Bedingung eine nicht laufend veranlagte Steuer auf Antrag nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes zu berichtigen sei. Im betreffenden Abtretungsvertrag sei vereinbart worden, dass sich der Kaufpreis unter der Bedingung insoweit mindere, als die erworbene Gesellschaft im Geschäftsjahr 1998 ein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit in Höhe von S 3 Mio. nicht erzielt. Nachdem die D-GmbH. 1998 ein EGT von S - 3.604.203,80 erzielt hatte, sei der Berufungswerberin der von ihr bezahlte Kaufpreis mit S 6.700.000,00 rückerstattet worden. Diesen Ausführungen legte die Berufungswerberin die betreffenden Überweisungsbelege sowie die Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr 1999 bei.

Dieses Ansuchen betreffend die Berichtigung für die Bemessung der Börsenumsatzsteuer gemäß § 5 BewG wies das Finanzamt mit **Bescheid** vom 22. Dezember 1999 ab. Als Begründung wurde ausgeführt, dass eine Minderung des Kaufpreises bei Nichterzielung eines Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit in Höhe von S 3.000.000.- bei der erworbenen Gesellschaft nicht beurkundet worden sei.

Gegen diesen Abweisungsbescheid erhob die Vertreterin für die Abgabepflichtige fristgerecht **Berufung**. Sie beantragte die Stattgabe des Berichtigungsantrages vom 10.12.1999 sowie die anteilige Rückzahlung der ihrer Ansicht nach zuviel bezahlten Börsenumsatzsteuer.

Sie führte aus, dass es im Bereich des Kapitalverkehrsteuergesetzes nicht wie im Gebührengesetz auf die Beurkundung ankomme, sondern die Börsenumsatzsteuer vom vereinbarten Kaufpreis – unabhängig von der Form der Vereinbarung – bemessen werde. Die Kaufpreisgestaltung sei im gegenständlichen Abtretungsvertrag dergestalt erfolgt, dass zunächst ein fix vereinbarter Kaufpreis von 21 Mio. S festgelegt worden sei, der sich entsprechend der wirtschaftlichen Entwicklung des Kaufobjektes in der Zukunft verändern sollte. Die möglichen künftigen Kaufpreisvereinbarungen wurden als Haftungsklauseln formuliert, wonach bei Nichteintritt der vereinbarten Bedingungen (Eigenkapitalgarantie und Garantie über den Eintritt von

bestimmten Ergebnissen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit) die abtretende Gesellschaft dafür einzustehen habe. Gemeint war damit von beiden Vertragsparteien die Rückzahlung des Kaufpreises. Dies werde durch die Tatsache belegt, dass tatsächlich infolge des Nichteintritts der Bedingung der Erreichung eines Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von 3 Mio. S im Geschäftsjahr 1998 ein Betrag von 6,7 Mio. S an die Berufungswerberin rücküberwiesen wurde.

Zur weiteren Dokumentation, dass eine Kaufpreisminderung vereinbart worden sei, legte sie ein Schreiben der Berufungswerberin an die A-BeteiligungsverwaltungsAG (als Rechtsnachfolgerin der A-AG) bei.

In diesem Schreiben vom 15. Februar 1999 wurde festgehalten, dass im berufungsgegenständlichen Kaufvertrag als Kaufpreisbasis ein bilanzielles Eigenkapital inkl. unsteuerter Rücklagen per 31.12.1998 mit S 10,6 Mio. festgelegt worden sei. Aufgrund der Verlustsituation betrage das zu erwartende bilanzielle Eigenkapital nur S 4.031.825,48. Die zuständigen Organe der Berufungswerberin bestätigten mit diesem Schreiben, dass die Verkäuferin der berufungsgegenständlichen Geschäftsanteile mit 2.2.1999 aufgrund des fehlenden Eigenkapitalbetrages eine Kaufpreisrückerstattung im Ausmaß von S 6,7 Mio. geleistet habe.

Das Finanzamt legte die Berufung am 28. Februar 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.

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 § 21 Zif. 1 KVG wird die Steuer regelmäßig von dem vereinbarten Preis berechnet.

Als Bemessungsgrundlage für die zu entrichtende Börsenumsatzsteuer ist somit grundsätzlich der vereinbarte Preis anzusetzen. Nur wenn kein Preis vereinbart wurde, kommt eine andere Ermittlung der Bemessungsgrundlage in Frage. Auch ein Preis, der dem Wert des Papiers (GmbH-Anteiles) nach oben oder auch unten nicht entspricht, ist der Besteuerung zugrunde zu legen (s. Dorazil, Kurzkommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz², Erläuterung 2.3 zu § 21).

In Punkt Zweitens des Abtretungsvertrages vom 29. September 1998 wurde ein Preis für die strittigen Geschäftsanteile von S 21 Millionen vereinbart. Im Börsenumsatzsteuerbescheid vom 25. Mai 1999 erfolgte daher die Festsetzung der Abgabe unter Zugrundelegung einer Bemessungsgrundlage von S 21 Millionen. Dieser Bescheid wurde rechtskräftig.

Der von der Berufungswerberin behauptete Anspruch auf nachträgliche Herabsetzung der Bemessungsgrundlage für die Börsenumsatzsteuer ist nach § 5 Bewertungsgesetz (BewG) zu beurteilen.

Nach § 5 Abs. 1 BewG werden Wirtschaftsgüter, die unter einer auflösenden Bedingung erworben werden, wie unbedingt erworbene behandelt.

Tritt die Bedingung ein, so ist nach § 5 Abs. 2 BewG die Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern auf Antrag nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes zu berichtigen. Der Antrag ist bis zum Ablauf des Jahres zu stellen, das auf den Eintritt der Bedingung folgt. Die Antragsfrist ist eine Ausschlußfrist.

Für die Berichtigung einer Steuer nach dem tatsächlichen Wert eines Erwerbes müssen somit folgende Voraussetzungen gegeben sein:

1. ein Wirtschaftsgut muss unter einer auflösenden Bedingung erworben worden sein,
2. es muss sich um eine nicht laufend veranlagte Steuer handeln und
3. der Berichtigungsantrag muss fristgerecht gestellt werden

Während das Vorliegen der zweiten und dritten Voraussetzung zu bejahen ist, ist das Vorliegen der ersten Voraussetzung strittig. Die Frage, ob ein bedingter oder unbedingter Erwerb eines Geschäftsanteiles vorliegt, ist mangels eigener Bestimmungen des Steuerrechtes nach den allgemeinen Regeln des Zivilrechtes zu beurteilen.

Eine Bedingung ist die einem Rechtsgeschäft von den Parteien hinzugefügte Beschränkung, durch die der Eintritt oder die Aufhebung einer Rechtswirkung von einem ungewissen Umstand abhängig gemacht wird. Sollen die Rechtswirkungen eines Geschäftes sofort eintreten, aber wieder aufhören, wenn und sobald ein ungewisses Ereignis eintritt, so ist das Geschäft unter einer auflösenden Bedingung (Resolutivbedingung) geschlossen (s. Koziol-Welser, Grundriß des bürgerlichen Rechts, Bd.I, 12.Aufl., S 174 f).

Merkmal der Bedingung ist also, dass den Vertragsparteien bei Vertragsabschluss die Ungewissheit eines Umstandes bewußt ist und sie die Rechtswirkungen eines Geschäftes bewußt von diesem Umstand abhängig machen wollen.

Unter einem Garantievertrag versteht man einen Vertrag, durch den sich jemand einem anderen gegenüber (beschränkt oder unbeschränkt) verpflichtet, für den Erfolg eines

Unternehmens einzustehen oder für den Schaden, der durch ein Unternehmen entsteht, aufzukommen (s. Dittrich-Tades, große Gesetzesausgabe des AGBG, § 880a, E 14).

Merkmal eines Garantievertrages ist also, dass die Vertragsparteien bei Vertragsabschluss vom Erfolg eines Unternehmens ausgehen bzw. wie im berufungsgegenständlich Fall davon ausgehen, dass der Wert des Unternehmensanteiles dem Kaufpreis entspricht. Um allfällige Zweifel des Erwerbers (Unsicherheiten) auszuräumen, verpflichtet sich der Veräußerer für den Erfolg (bzw. den Wert) eines Unternehmens einzustehen und die Haftung für allfällige Schäden (bzw. Wertminderungen) zu übernehmen.

Den Vertragsparteien ist bei Vertragsabschluss die Ungewissheit eines Umstandes bewußt, die Rechtswirkungen eines Geschäftes wollen sie aber nicht von diesem Umstand abhängig machen, sondern sie vereinbaren einen eigenen von der Rechtswirksamkeit des Vertrages unabhängigen Haftungs- oder Garantieanspruch (Rückforderungsanspruch). Der Unterschied zu einem unter einer auflösenden Bedingung erfolgten Erwerb besteht darin, dass die Rechtswirkungen des Vertrages unbedingt eintreten.

Bei Eintritt einer auflösenden Bedingung verliert das betreffende Rechtsgeschäft rückwirkend seine (teilweise) Wirksamkeit, gilt also rückwirkend als gar nicht (oder als nur teilweise) abgeschlossen. Bei einem bedingten Kaufpreis bedeutet das, dass der Kaufpreis ipso jure angepasst wird.

Bei einem Garantievertrag hingegen bedeutet der Eintritt des Garantiefalles keineswegs, dass das bereits abgeschlossene Rechtsgeschäft rückwirkend seine (teilweise) Wirksamkeit verliert bzw. der Kaufpreis ipso jure angepasst wird, sondern der Eintritt des Garantiefalles bedeutet, dass der Erwerber (oder Leistungsempfänger) neben der in unveränderter Höhe weiter bestehenden Verpflichtung zur Bezahlung des (Kauf)preises auch einen davon unabhängigen Anspruch auf Schadenersatz bzw. Minderung des Kaufpreises hat.

Im berufungsgegenständlichen Abtretungsvertrag vom 29. September 1998 hat sich der Veräußerer in Punkt Drittens verpflichtet, dafür zu haften, dass das Eigenkapital zum 31.12.1997 mindestens S 7,6 Mio. beträgt, im Jahr 1998 ein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit in Höhe von mindestens S 3 Mio. erzielt wird, im Jahr 1999 der Jahresverlust einen Betrag von S 7 Mio., im Jahr 2000 einen Betrag von S 5 Mio. und im Jahr 2001 ebenfalls einen Betrag von S 5 Mio. nicht übersteigen wird.

Aus der Formulierung des Vertragstextes ergibt sich der Abschluss einer Garantievereinbarung im Rahmen des unbedingt abgeschlossenen Abtretungsvertrages. Der Veräußerer war bereit, die Garantie dafür zu übernehmen, dass ein Eigenkapital in einer bestimmten Höhe vorhanden sein wird, im laufenden Geschäftsjahr ein Gewinn in einer bestimmten Mindesthöhe erzielt wird und in den Folgejahren ein Verlust eine bestimmte Höhe nicht übersteigen wird.

Es ist dem Vertragstext aber nicht zu entnehmen, dass die Vertragsparteien bei Vertragsabschluss einen (teilweise) auflösend bedingten Abtretungsvertrag mit einem (teilweise) bedingten Erwerb eines Geschäftsanteiles abschließen wollten.

Da die Begünstigung des § 5 Abs. 2 BewG nur für Wirtschaftsgüter vorgesehen ist, die unter einer auflösenden Bedingung erworben wurden, hat das Finanzamt zu Recht den Antrag betreffend die Berichtigung der Bemessungsgrundlage für die Börsenumsatzsteuer abgewiesen.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 12. Juli 2006