

GZ. RV/0172-F/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Price Waterhouse Coopers GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Börsenumsatzsteuer für das Jahr 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Am 30. Mai 1994 wurde in B in der Sch vor einem dort ansässigen Notar ein Kaufvertrag abgeschlossen. Als Verkäuferin trat die Berufungserberin aus W auf, als Käuferin die CcH AG mit Sitz in der Sch. Gegenstand des Vertrages war der Verkauf eines dem gesamten Stammkapital von 4.000.000 S entsprechenden Geschäftsanteiles an der AKv GmbH aus H. Als

Kaufpreis wurde ein Betrag von 2,000.000 SFr vereinbart. In Punkt VIII enthielt der Vertrag unter der Überschrift "Aktionärsdarlehen" den Passus: *"Die Käuferin sorgt dafür, dass sämtliche Aktionärsdarlehen der A gemäß Beilage 2 am Übergabetag gemäß Ziffer 2.2 zurückbezahlt werden."* Die von der Käuferin sowie der Verkäuferin gesondert unterfertigte Beilage 2 gab als Darlehensgeberin die AH AG, als Darlehensnehmerin die AKv GmbH und als Betrag 12,000.000 SFr an. Der mit "Verpflichtungen der Gesellschaft" überschriebene Punkt IX des Vertrages besagte Folgendes: *"Die Käuferin verpflichtet sich, die Gesellschaft zur Erfüllung ihrer Verpflichtungen aus diesem Vertrag und allen seinen Beilagen zu veranlassen und garantiert die Einhaltung dieser Verpflichtungen durch die Gesellschaft".*

Mit Bescheid vom 1. September 1997 setzte das Finanzamt gemäß §§ 17, 21 und 22 KVG Börsenumsatzsteuer in Höhe von 289.800 S fest. Als Bemessungsgrundlage brachte es den Kaufpreis von 2,000.000 SFr, sowie die "Garantie" von 12,000.000 SFr in Ansatz. Bei Anwendung eines Umrechnungskurses von 8,28 S ergab dies eine Gesamtbemessungsgrundlage von 115,920.000 S. Die Börsenumsatzsteuer errechnete sich mit 25 Groschen pro angefangener 100 S. Der Bescheid wurde an die Berufungswerberin als inländische Steuerschuldnerin gerichtet.

Nach Erstreckung der Rechtsmittelfrist brachte die Berufungswerberin eine Berufung ein, die sich gegen die Einbeziehung der Darlehensvaluta in die Bemessungsgrundlage für die Börsenumsatzsteuer richtete. Begründend führte sie aus: Die AH AG mit Sitz in der Sch sei die 100%-ige Muttergesellschaft der in W ansässigen Berufungswerberin. Diese wiederum sei die 100%-ige Muttergesellschaft der AKv GmbH. Im Zeitraum vom 14. 10. 1991 bis 5. 5. 1993 habe die Großmuttergesellschaft AH AG der AKv GmbH in Teilbeträgen ein Darlehen von insgesamt 12,000.000 SFr gewährt. Für dieses Darlehen habe die Berufungswerberin als Muttergesellschaft der AKv GmbH nie eine Haftung gegenüber der AH AG oder sonstigen Gesellschaften übernommen. Teil der Vereinbarung im Kaufvertrag vom 30. Mai 1994 sei auch gewesen, dass alle Aktionärsdarlehen, eben die Summe von insgesamt 12,000.000 SFr, am Übergabetag zurückbezahlt sein sollten. Die Käuferin CcH AG habe sich verpflichtet dafür zu sorgen, bzw. habe "garantiert", dass diese Übereinkunft von der AKv GmbH eingehalten werde. In der Folge habe die CcH AG das Darlehen durch einen Forderungskauf von der AH AG erworben. Diesbezüglich seien weder ein Abtretungsvertrag, noch eine beglaubigte Abschrift nach Österreich gebracht worden. Die AKv GmbH sei von dem Gläubigerwechsel verständigt worden. Die CcH AG habe ausschließlich gegenüber der AH AG eine Verpflichtung übernommen. Eine Begünstigung für die Berufungswerberin sei dadurch nicht entstanden. Diese habe als vermögenswerten Vorteil nur das Entgelt in Höhe von 2,000.000 SFr erhalten.

Die Berufungswerberin sei nicht etwa aus einer Haftung gegenüber der AH AG entlassen worden, dies gehe schon aus der Rückstehungserklärung ("Patronatserklärung") hervor. Es sei keine Entlastung in ihrem Vermögen bewirkt worden.

Das Finanzamt entschied als Abgabenbehörde erster Instanz mit abweisender Berufungsvorentscheidung. Es führte aus, dass gemäß §§ 17 ff KVG in die Bemessungsgrundlage für die Börsenumsatzsteuer der Gesamtbetrag der vom Erwerber zu erbringenden Leistungen einzubeziehen sei. Dazu gehörten auch bedingte Leistungen wie Garantieleistungen. Unwesentlich sei der Einwand, dass keine Entlastung im Vermögen der Berufungswerberin bewirkt werde, vielmehr seien Verpflichtungen, die im Zusammenhang mit dem Erwerb von GmbH-Anteilen stünden, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

In ihrem Vorlageantrag wandte die Berufungswerberin ein, dass die CcH AG als Käuferin keine Verpflichtung gegenüber der Berufungswerberin als Verkäuferin übernommen habe, sondern ihr Einstehenmüssen für die Schuld der AKv GmbH gegenüber der AH AG begründet worden sei. Praktisch sei dies durch einen Forderungskauf abgewickelt worden, der völlig unabhängig vom Abtretungsvertrag/Kaufvertrag durchgeführt worden sei und daher auch nicht einen Teil der Bemessungsgrundlage darstelle. Die in der Berufungsvorentscheidung zitierten Erkenntnisse seien insofern nicht passend, als sie zwar dokumentierten, dass Leistungsempfänger nicht immer der Verkäufer/der Abtretende sein müsse, sehr wohl aber in dessen Vermögen jeweils eine Vermehrung eintrete. Gerade dies sei im Streitfall nicht erfolgt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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. § 19 KVG definiert als Wertpapiere u.a. Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften. In § 21 Z 1 KVG ist festgehalten, dass die Steuer regelmäßig vom vereinbarten Preis berechnet wird. Nach § 18 Abs. 2 Z 3 leg. cit. gelten als Anschaffungsgeschäfte auch bedingte oder befristete Anschaffungsgeschäfte. Gemäß § 34 Abs. 1 leg. cit. ermäßigt sich die Steuer bei Anschaffungsgeschäften, die im Ausland abgeschlossen werden auf die Hälfte, wenn nur der eine Vertragsteil Inländer ist. Steuerschuldner ist zufolge Abs. 2 des § 34 KVG der inländische Vertragsteil. Die Börsenumsatzsteuerpflicht entsteht durch den Abschluss des

---

schuldrechtlichen Vertrages, der die Verpflichtung zur Übereignung der Wertpapiere begründet.

Strittig ist im Berufungsfall der Umfang der Bemessungsgrundlage. Entsprechend einer langjährigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind unter dem vereinbarten Preis neben dem Kaufpreis auch noch sämtliche anderen ziffernmäßig bestimmten Leistungen zu verstehen, die der Erwerber erbringen muss, um die Geschäftsanteile zu erhalten (vgl. etwa VwGH vom 16.10.1989, 88/15/0032, VwGH vom 6.5.1993, 92/16/0061, VwGH vom 19.1.1994, 93/16/0143, VwGH vom 27.2.1997, 95/16/0110, VwGH vom 29.4.1998, 98/16/0098, VwGH vom 4.3.1999, 97/16/0424, VwGH vom 9.11.2000, 97/16/0354, VwGH vom 26.4.2001, 98/16/0265, VwGH vom 7.12.2000, 2000/16/0366).

Gemäß Punkten VIII (Aktionärsdarlehen) und IX (Verpflichtungen der Gesellschaft) des Kaufvertrages vom 30. Mai 1994 verband sich die Käuferin CcH AG, die Gesellschaft (AKv GmbH) zur Erfüllung ihrer Verpflichtungen aus diesem Vertrag und allen seinen Beilagen zu veranlassen und garantierte die Einhaltungen dieser Verpflichtungen. Wenn die Berufungswerberin meint, es handle sich bei den erwähnten Vertragspunkten um eine Patronatserklärung im Sinne etwa einer bloßen Bemühenszusage der Käuferin, so ist ihr zu entgegnen, dass unter dem Titel der "Patronatserklärung" eine Vielzahl von Erklärungen zusammengefasst werden können. Inhaltlich kann eine solche Erklärung beispielsweise im Sinne eines Garantievertrages die Übernahme der Haftung für den dort genannten Betrag verwirklichen. Es liegt auf der Hand, dass der Vertrag im Streitfall ohne die Garantiezusage der Käuferin nicht zustandegekommen wäre, diese somit "conditio sine qua non" war. Daraus darf in konsequenter Auslegung der langjährigen VwGH-Judikatur gefolgert werden, dass der ziffernmäßig bestimmte Betrag, für dessen Bezahlung Garantie übernommen wurde, der Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen ist (vgl. auch VwGH vom 9.11.2000, 97/16/0354). Tatsächlich trat die CcH AG durch einen Forderungskauf von der AH AG in die Gläubigerstellung gegenüber der AKv GmbH ein und kam damit ihrer vertraglich begründeten Verpflichtung nach. Es wird jedoch darauf hingewiesen, dass die Steuerpflicht auch ohne die de facto erfolgte Erfüllung der Verpflichtung entstanden wäre,- dies in Entsprechung des im Bereich der Verkehrsteuern ganz allgemein geltenden Grundsatzes, dass auch der spätere Wegfall einer vertraglich vereinbarten Pflicht nichts mehr an der bereits entstandenen Steuerschuld ändert.

Die Berufungswerberin wendet wiederholt ein, es müsse eine Entlastung im Vermögen der Veräußerin eingetreten sein, um die Einbeziehung der übernommenen Verpflichtung in die steuerliche Bemessungsgrundlage zu rechtfertigen. Nach Meinung des unabhängigen

Finanzsenates darf das angesprochene Erfordernis der Vermögensentlastung (= Vermögensvermehrung) auf Seiten des Veräußerers, im Streitfall somit der Berufungswerberin, nicht allzu vordergründig interpretiert werden. Ein vermögenswerter Vorteil ist nicht einzig im Anwachsen eines Kontostandes bzw. der Löschung einer Schuld zu sehen. Auch ist prinzipiell der Abschluss des Anschaffungsgeschäftes, nicht aber die Bereicherung des Veräußerers Gegenstand der Steuer (VwGH vom 29.4.1998, 98/16/0098). Im Streitfall darf mit Sicherheit angenommen werden, dass die am Rechtsgeschäft beteiligten Kapitalgesellschaften, die überdies – mit Ausnahme der Käuferin – in ein Gefüge von Großmutter-Mutter-Tochtergesellschaft eingebunden sind-, sehr wohl wirtschaftliche Interessen verfolgten und die Käuferin nur zum Erwerb zugelassen wurde, weil sie sich bereit erklärte, die Verpflichtungen gemäß Punkt VIII und IX des Kaufvertrages zu übernehmen. Wäre es der Berufungswerberin als Verkäuferin nicht darauf angekommen, dass die aushaftenden Darlehensschulden bedient werden sollten, hätte sie diese Verpflichtung nicht verlangt und wäre die Käuferin diese Verpflichtung nicht eingegangen, sodass jedenfalls ein Entlastungseffekt gegeben ist (vgl. VwGH vom 26.4.2001, 98/16/0265, oder VwGH vom 16.11.1995, 95/16/0111, 0112,0113).

Die Abgabenbehörde 1. Instanz hat somit zu Recht den ziffernmäßig umschriebenen, von der Garantieerklärung umfassten Betrag von 12,000.000 SFr in die steuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen und unter Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 34 Abs. 1 KVG die Börsenumsatzsteuer errechnet.

Der Berufung war aus den dargestellten Gründen ein Erfolg zu versagen.

Feldkirch, 15. Juli 2003