

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-GmbH, nunmehr A-Holding GmbH, in R, vertreten durch Mag. Franz Simson, beeideter Buchprüfer und Steuerberater in M, vom 12. November 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in L vom 14. Oktober 1998 betreffend Börsenumsatzsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Dipl.Ing. H war Gesellschafter der im Firmenbuch eingetragenen H-GmbH mit dem Sitz in B. Sein Geschäftsanteil entsprach einer mit ATS 62.500.- zur Hälfte geleisteten Stammeinlage von S 125.000.-. Mit **Abtretungsvertrag** vom 24. August 1998 trat er seinen Geschäftsanteil um einen Abtretungspreis von ATS 1.000.000.- an die A-GmbH (Berufungserberin) ab. Der Firmenname wurde inzwischen geändert und lautet nunmehr A-Holding GmbH.

§ 5 dieses Abtretungsvertrages lautete:

Der Übergang aller mit dem Vertragsgegenstand verbundenen Rechte und Pflichten auf die übernehmende Gesellschaft erfolgt mit der Unterfertigung dieses Abtretungsvertrages. Ein allfälliger Ertragsanteil aus dem laufenden Geschäftsjahr kommt zur Gänze der übernehmenden Gesellschaft zu.

Der übernehmenden Gesellschaft ist bekannt, dass der abtretende Gesellschafter für Verbindlichkeiten der Gesellschaft bei der A-Bank, persönliche Haftungen übernommen hat. Die erwerbende Gesellschaft kennt diese im Detail und verpflichtet sich, dafür zu sorgen, dass der

abtretende Gesellschafter aus diesen Haftungen entlassen wird. Die übernehmende Gesellschaft hat ihn diesbezüglich schad- und klaglos zu halten.

Auf Vorhalt des Finanzamtes hin gab die Berufungswerberin die Kontostände der Verbindlichkeiten der Gesellschaft zum 1. September 1998 in einer Gesamthöhe von S 2,878.119.- bekannt.

Mit **Bescheid** vom 7. Oktober 1998 setzte das damals noch bestehende Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz unter Zugrundelegung einer Bemessungsgrundlage von S 3,878.119.- (Abtretungspreis von S 1.000.000.- zuzüglich S 2,878,119.- an übernommenen Haftungen) Börsenumsatzsteuer in Höhe von S 96.953.- fest. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass die Verpflichtung nach § 5 des Abtretungsvertrages dem Abtretungspreis hinzuzurechnen war.

Gegen diesen Bescheid er hob der Vertreter fristgerecht **Berufung** und wandte sich gegen die Einbeziehung der Haftungssumme von S 2,878,119.- in die Bemessungsgrundlage. Er beantragte die Herabsetzung der Börsenumsatzsteuer auf S 25.000.-. In der Berufungsbegründung führte er aus, dass der Verfasser des Abtretungsvertrages eine mißverständliche Formulierung verwendet habe. Im gegenständlichen Fall handle es sich nicht um Haftungen für Schulden der Gesellschaft, sondern um Garantien. Bei Aufträgen der H-GmbH sei in der Rechnungssumme ein 10% Haftrücklass (gleich wie bei Bauunternehmen) enthalten gewesen. Dieser Haftrücklass werde aber nicht vom Kunden einbehalten, sondern aufgrund der hohen Auftragssumme und der Finanzierung der weiteren Entwicklung in voller Höhe an die der H-GmbH ausbezahlt. Im Gegenzug erhalte der Kunde eine Garantie für diesen nicht rückbehaltenen Haftungsrücklass, auf die der Kunde zurückgreifen könne, wenn ein Garantie fall innerhalb eines Jahres nach Fertigstellung des Produktes erfolge. Aufgrund der Erfahrungswerte und der Form der Garantie könne in diesem Fall nur von einer Eventualverbindlichkeit gesprochen werden. Diese sei aber nicht als notwendige Leistung für das Erlangen des Gesellschaftsanteiles anzusehen, da hiebei keine Abdeckung von Bankschulden notwendig sei. Nach dem VwGH-Erkenntnis vom 19.1. 1994, 93/16/0142, werde nur die Einrechnung einer ziffernmäßig feststellbaren Verpflichtung zur Abdeckung von Bankschulden als notwendige Leistung angesehen. Nach dem VwGH-Erkenntnis vom 25.9.1997, 97/16/0197, dürften in den Barpreis nur jene Leistungen einbezogen werden, die eindeutig und ziffernmäßig bewertbar seien. In diesem Fall handle es sich aber um keine bestimmmbare Leistung, da definitiv nicht feststellbar sei, ob ein Garantiefall innerhalb des nächsten Jahres eintrete oder nicht. Zusätzlich verwies der Vertreter auf § 6 BewG, wonach eine aufschiebend bedingte Last nicht als Schuldposten ansetzbar sei. Garantierückstellungen für Gewährleistungsansprüche seien von einem ungewissen künftigen Ereignis abhängig und dürften als Schuldpost nicht angesetzt werden.

Das Finanzamt legte die Berufung am 31. Jänner 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 auch Anteile an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung als Wertpapiere gelten.

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

Nach § 18 Abs. 2 Z 3 KVG (in der hier anzuwendenden Fassung vor der in BGBl. I 1999/198 kundgemachten Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof) gelten als Anschaffungsgeschäfte auch bedingte oder befristete Anschaffungsgeschäfte.

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

Nach der ständigen Rechtsprechung 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. VwGH 15.12.2005, ZI 2005/16/0080 und die dort zitierte Vorjudikatur).

Übernommene Verbindlichkeiten sind einzubeziehen, wenn dies zu einer Entlastung (= Vermehrung) des Vermögens des Verkäufers führt (vgl. VwGH 22.5.1997, ZI 96/16/0040). Zum Entgelt gehören also alle jene Leistungen, die der Erwerber der Anteile dafür zu erbringen hat – gleichgültig an wen immer – um diese zu erhalten. Dabei kommt es nicht darauf an, ob und in welchem Ausmaß dem Abtretendem bzw. einem Dritten die vereinbarten Leistungen tatsächlich zukommen (vgl. VwGH 4.3.1999, ZI 97/16/0424).

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 1. Oktober 1999, Zlen. G 6/99, G 26/99, G 27/99, G 85/99, die Worte "bedingte oder" in § 18 Abs. 2 Z 3 KVG aufgehoben und ausgesprochen, dass die Aufhebung mit Ablauf des 30. Juni 2000 in Kraft tritt. Nach Art. 140 Abs. 7 B-VG ist auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles das Gesetz weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht.

Für den zeitlichen Anwendungsbereich von Abgabengesetzen ist die Zeitbezogenheit der Abgabengesetze zu beachten. In einem Besteuerungsfall sind jene materiell-rechtlichen Be-

stimmungen anzuwenden, die im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches in Kraft standen. Bei der Börsenumsatzsteuer entsteht die Steuerpflicht mit dem Verpflichtungsgeschäft; das ist der Abschluss des schuldrechtlichen Vertrages (vgl. dazu VwGH 21.3.2002, 2001/16/0555).

Die Berufungswerberin bringt vor, dass es sich im gegenständlichen Fall nicht um Haftungen für Schulden der Gesellschaft, sondern um Garantien handle. Aufgrund der Erfahrungswerte und der Form der Garantie könne in diesem Fall nur von einer Eventualverbindlichkeit gesprochen werden. Die Berufungswerberin übersieht dabei, dass auch die Übernahme einer Haftung nur eine bedingte Schuldübernahme darstellt. Auch hier muss der Haftende nur dann leisten, wenn der Primärschuldner - aus welchen Gründen auch immer - nicht leistet. Wird nun wie im berufungsgegenständlichen Fall für eine bedingte Schuld (behauptete Garantie leistungen) die Haftung übernommen, so besteht gegenüber der Haftungsübernahme für eine unbedingte Verbindlichkeit kein Unterschied mehr. In beiden Fällen handelt es sich um die Übernahme einer bedingten Schuld, also insoweit auch um ein bedingt abgeschlossenes Anschaffungsgeschäft. Inwieweit tatsächlich eine Zahlungspflicht des Erwerbers entsteht bzw. wie groß die Wahrscheinlichkeit einer solchen Zahlungspflicht ist oder ob diese Zahlungspflicht nur einfach oder mehrfach bedingt ist, spielt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Rolle (vgl. VwGH 9.11.2000, Zl. 97/16/0354). Auch die mehrfache Bedingtheit einer Leistung kann demnach nicht dazu führen, dass diese Leistung als nicht eindeutig oder nicht ziffernmäßig bewertbar anzusehen ist. Sie unterliegt deshalb ebenso wie die einfach bedingte Leistung der Börsenumsatzsteuer.

Die gesetzliche Bestimmung des § 6 BewG, wonach eine aufschiebend bedingte Last nicht als Schuldposten ansetzbar ist, ändert nichts daran, dass unter den oben angeführten Voraussetzungen auch bedingte Anschaffungsgeschäfte der Börsenumsatzsteuer unterliegen.

Die Auffassung, dass es für die Steuerpflicht nicht darauf ankommt, ob überhaupt eine Zahlungspflicht des Erwerbers entsteht, ergibt sich aus § 18 Abs. 2 Z 3 KVG (i.d.F. vor Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof), wonach bedingte Anschaffungsgeschäfte als unbedingt abgeschlossen galten. Diese Bestimmung brachte den für Verkehrsteuern allgemein geltenden Grundsatz zum Ausdruck, dass eine einmal entstandene Steuerpflicht nicht durch einen späteren Wegfall des diese Steuerpflicht begründenden Tatbestandes erlischt (vgl. § 4 Abs. 1 BAO). Entscheidend ist allein, dass die ziffernmäßig bestimmten Haftungen als Voraussetzung des Anschaffungsgeschäftes übernommen wurden (s. VwGH 9.11.2000, Zl. 97/16/0354).

Aus den angeführten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 17. Mai 2006