



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Hans Bruckberger, 1050 Wien, Mittersteig 10/5, vom 17. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 14. Jänner 2004, StNr., ErfNr. betreffend Börsenumsatzsteuer entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie folgt:

Die Inanspruchnahme der Bw als Gesamtschuldnerin ergibt sich aus der von der zuerst in Anspruch genommenen Abgabenschuldnerin (IGmbH) nicht entrichteten Börsenumsatzsteuer in Höhe von € 245.340,18.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit notariellem Anbot vom 22. März 1995 bot die IGmbH der Rechtsvorgängerin der Berufungswerberin (Bw.), der BGmbH (in der Folge: Rechtsvorgängerin) die Übernahme eines Geschäftsanteiles an der CGmbH. entsprechend einer Stammeinlage von S 495.000,00 um einen Abtretungspreis von S 495.000,00 an, welches die Rechtsvorgängerin mit Notariatsakt vom 28. April 1995 annahm.

Im Punkt 6) des Anbotes ist festgehalten, dass alle Kosten der Errichtung und Vergebührungen des auf Grund dieses Anbotes zustande kommenden Abtretungsvertrages die IGmbH zu tragen habe.

Auf Grund der dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) übersendeten Urkunden setzte das FAG mit Bescheid vom 6. September 1995 für dieses sowie für ein weiteres Anschaffungsgeschäft Börsenumsatzsteuer ausgehend vom notariell beurkundeten Abtretungspreis fest.

Da bei der Festsetzung der Börsenumsatzsteuer eine gesonderte, nicht öffentlich beurkundete Nebenvereinbarung nicht berücksichtigt wurde, hob die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland den Bescheid vom 6. September 1995 im Aufsichtswege gemäß § 299 Abs. 1 lit b BAO auf und das FAG setzte nunmehr mit gesondertem Bescheid vom 18. Juni 1996, StNr., gegenüber der IGmbH, welche sich laut notariellem Anbot zur Tragung der Kosten und Gebühren verpflichtet hatte, für das oa. Anschaffungsgeschäft die Börsenumsatzsteuer unter Einbeziehung von anteilig übernommenen Verbindlichkeiten in Höhe von S 144.045.000,00, somit von einem vereinbarten Preis von insgesamt S 144.540.000,00 mit S 3.613.500,00 fest.

Über die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsentscheidung vom 19. Jänner 2000 abweisend entschieden.

Mit Bescheid vom 24. Februar 2000 wurde der Ablauf der über einen Betrag von € 3.601.125,00 bewilligen Aussetzung der Einhebung verfügt und die IGmbH aufgefordert, die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten zu entrichten.

Am 10. Mai 2000 erfolgte die Ausstellung eines Rückstandsausweises, am 30. Juni 2000 erging eine Zahlungsaufforderung.

Die in der Folge durchgeführten Vollstreckungshandlungen blieben erfolglos.

Am 12. Oktober 2003 wurde ein Ansuchen um Ratenzahlung eingebracht. Eine rechtzeitige Entrichtung der angebotenen Raten erfolgte trotz vorläufiger Zahlungsaufforderung vom 10. Oktober 2003 nicht.

In der Folge erging am 14. Jänner 2004 ein Börsenumsatzsteuerbescheid über die Festsetzung des Abgabenanspruches gegenüber der Bw. in Höhe von € 262.603,29 (entspricht S 3.613.500,00). Hinsichtlich der Höhe der Abgabenforderung wurde auf den beiliegenden Erlagschein verwiesen, welcher unter Berücksichtigung bereits von der anderen Abgabenschuldnerin entrichteter Beträge ein Betrag von S 246.428,34 auswies.

Der Inanspruchnahme der Bw. wurde mit Einbringungsschwierigkeiten beim Vertragspartner begründet.

In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete die Bw. im Wesentlichen ein, die Abgabenbehörde dürfe sich nicht ohne sachgerechten Grund an die

Person halten, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast nicht tragen sollte, es sei denn eine eintretende Gefährdung der Einbringlichkeit würde dies nahe legen. Im vorliegenden Fall sei dem gemäß Vertrag (Innenverhältnis) vorgesehenen Steuerschuldner, IGmbH, von Seiten des Finanzamtes Zahlungserleichterung eingeräumt worden, die dieser auch im vorgegebenen Rahmen erfülle. Tatbestandsmerkmal einer solchen Ratenvereinbarung sei gemäß § 212 BAO, dass die Einbringung der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet ist.

Daraus ergebe sich, dass die Abgabenforderung nicht als uneinbringlich anzusehen sei. Wenn nun die Abgabenbehörde, ohne dass die Steuerschuld uneinbringlich geworden sei, bzw. die Einbringlichkeit gefährdet sei – wie aus der gewährten Ratenvereinbarung leicht erkennbar sei – einen anderen Gesamtschuldner in Anspruch nehme, habe sie nach der Judikatur das Ermessen nicht sachgerecht ausgeübt. Es liege somit ein der Kontrolle der Höchstgerichte unterliegender Ermessensmissbrauch vor.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. März 2004 wurde die Berufung mit der Begründung abgewiesen, es sei entgegen dem Berufungsvorbringen keine Zahlungserleichterung eingeräumt worden. Das Ratenansuchen der IGmbH sei abgewiesen worden, da eine auf Grund des Ratenansuchens ergangene vorläufige Zahlungsaufforderung nicht eingehalten worden sei. Die von der Bw. aufgezeigte Gefährdung der Einbringlichkeit bzw. Uneinbringlichkeit als Voraussetzung der Inanspruchnahme des Vertragsteils, der nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Abgabenlast nicht tragen sollte, sei gegeben.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wendete die Bw. ein, es läge keine Uneinbringlichkeit vor. Wäre die solidarische Inanspruchnahme als anderen Gründen (als Uneinbringlichkeit) erfolgt, hätte die Abgabenbehörde ihre Ermessensübung nachprüfbar darzustellen gehabt.

In einer Berufungsergänzung vom 27. Oktober 2004 wendete die Bw. weiters ein, der Abgabenbescheid laute auf die gesamte ursprünglich beim Primärschuldner anfallende Börsenumsatzsteuer in Höhe vom € 262.603,29 und nicht auf den zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides unbezahlten Betrag von € 246.428,34.

Weiters verwies die Bw. auf Vermögen der IGmbH, welches verwertbar sei. Es seien vom Primärschuldner werthaltige Geschäftsanteile per 30. September 2004 veräußert worden.

Am 29. November 2004 übermittelte die Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) eine Telekopie eines Überweisungsbeleges, aus welchem hervorgeht, dass die Bw. den Betrag von € 246.428,34 auf das Abgabenkonto der Gesamtschuldner StNr. 691/1191 überwiesen hat, auf welchem ausschließlich die gegenständliche Börsenumsatzsteuerschuld sowie die diesbezüglichen Nebenansprüche verbucht sind.

Anlässlich eines Erörterungsgespräches vor dem UFS mit Vertretern des FAG erklärten diese, dass zwischen der Heranziehung der Bw. als Gesamtschuldnerin und der Zahlung der Bw. noch Leistungen des Erstschuldners erfolgten, sodass vor Zahlung der Bw. lediglich noch € 245.340,18 offen waren.

In der Folge übermittelte das FAG dem UFS eine Telekopie einer Eingabe der Bw. vom 3. Jänner 2005 betreffend Ansuchen um Nachsicht von Aussetzungszinsen, aus welcher hervorgeht, dass die Mittel zur Zahlung der Börsenumsatzsteuer durch die Bw. aus Mitteln der Erstschuldnerin stammen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 17 Abs. 1 KVG in der zum Zeitpunkt des Abschlusses des gegenständlichen Anschaffungsgeschäftes gültigen Fassung (in der Folge: KVG) unterliegt der Börsenumsatzsteuer der Abschluss von Anschaffungsgeschäften über Wertpapiere.

Geschäftsanteile an Gesellschaften m.b.H. gelten auf Grund des § 19 Abs. 2 KVG als Dividendenwerte und sind damit Wertpapiere i.S. des KVG.

Gemäß § 25 KVG sind Steuerschuldner die Vertragsteile als Gesamtschuldner.

§ 50 der Durchführungsbestimmungen zum Kapitalverkehrsteuergesetz vom 17. Dezember 1934, RMBl. S. 839 (in der Folge KVDB), welcher im gegenständlichen Fall noch anzuwenden ist lautet auszugsweise:

"(1) Werden Anschaffungsgeschäfte im Inland abgeschlossen, so sind zur Entrichtung der Steuer zunächst verpflichtet

- 1. bei Händlergeschäften: jeder Händler je zur Hälfte;*
- 2. bei Kundengeschäften: der Händler;*
- 3. bei Privatgeschäften: der Veräußerer.*

(2) Absatz 1 gilt nicht für Anschaffungsgeschäfte, die öffentlich beurkundet werden. In diesem Fall bleibt die Reihenfolge der Inanspruchnahme der Steuerschuldner dem Kapitalverkehrsteueramt überlassen.

....."

§ 73 KVDB lautet:

"Beistandspflicht

(1) Behörden, Beamte und Notare (Urkundspersonen), die eine Urkunde über ein der Börsenumsatzsteuer unterliegendes Anschaffungsgeschäft aufgenommen haben, müssen binnen zwei Wochen, von der Aufnahme der Urkunde ab gerechnet, dem zuständigen Kapitalverkehrsteueramt eine für dieses bestimmte beglaubigte Abschrift der Urkunde

übersenden. Werden der Vertragsantrag und dessen Annahme in getrennten Verhandlungen beurkundet, so sind beglaubigte Abschriften beider Urkunden zu übersenden. Die Frist gilt als gewahrt, wenn die Abschrift bei einem nicht zuständigen Finanzamt rechtzeitig eingereicht wird. In diesem Fall übersendet das Finanzamt die Abschrift dem zuständigen Kapitalverkehrsteueramt.

(2) Die Urkundsperson hat auf der Urschrift der Urkunde zu bescheinigen, daß die beglaubigte Abschrift an das Finanzamt abgesandt ist. Der Tag der Absendung und das Finanzamt, dem die Abschrift übersandt ist, sind in der Bescheinigung anzugeben. Das Kapitalverkehrsteueramt bestätigt unverzüglich den Eingang der Abschrift. Die Urkundsperson hat das Bestätigungsschreiben mit der Urschrift der Urkunde zu verbinden.

(3) Die Urkundspersonen dürfen den Beteiligten die Urschrift, eine Ausfertigung oder eine beglaubigte Abschrift der Urkunde erst dann aushändigen, wenn das Kapitalverkehrsteueramt den Eingang der Abschrift bestätigt oder der Aushändigung zugestimmt hat."

Nach § 6 Abs. 1 BAO sind Gesamtschuldner Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden.

"Bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses hängt es gemäß § 891 zweiter Satz ABGB vom Gläubiger ab, ob er von allen oder von einigen Mitschuldnern das Ganze oder nach von ihm gewählten Anteilen oder ob er das Ganze von einem Einzigen fordern will. Der Gläubiger kann daher jeden der Mitschuldner nach seinem Belieben in Anspruch nehmen, bis er die Leistung vollständig erhalten hat. Bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses in Abgabensachen steht daher der Abgabenbehörde - dem Gläubiger - die Wahl zu, ob sie alle Gesamtschuldner oder nur einzelne, im letzteren Fall, welche der Gesamtschuldner, die dieselbe Abgabe schulden, sie zur Leistung heranziehen will. Das Gesetz räumt der Abgabenbehörde somit einen Ermessensspielraum ein, in dessen Rahmen sie ihre Entscheidung nach § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen hat (vgl. dazu die bei Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band I, 2. Teil, Stempel- und Rechtsgebühren in Ergänzung H 11 H Abs. 3 zu § 28 GebG referierte hg. Judikatur).

Haften für eine Abgabenschuld zwei oder mehrere Gesamtschuldner, so wird sich die Behörde im Rahmen ihrer Ermessensübung nicht ohne sachgerechten Grund an jene Partei halten dürfen, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast nicht tragen sollte (Fellner, a.a.O. 12 H Abs. 1).

Liegen Umstände vor, die eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe erkennen lassen, wird die Vorschreibung an den Gesamtschuldner, der nach dem Innenverhältnis die Abgabe nicht tragen sollte, nahe liegen (Fellner, a.a.O. 12 H Abs. 2). Die Vorschreibung an einen der Gesamtschuldner ist auch dann begründet, wenn die Einhebung beim anderen Gesamtschuldner zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden ist (Fellner, a.a.O. 12 H Abs. 2) (VwGH 28.2.2002, 2001/16/0606)".

Im gegebenen Fall konnte die Börsenumsatzsteuer trotz Einringungsversuche im Wege der Amtshilfe nicht vollständig eingebbracht werden. Es war daher zweckmäßig die Bw. als weitere Gesamtschuldnerin in Anspruch zu nehmen.

Auch ist zu berücksichtigen, dass zwar laut notariellem Anbot alle Kosten der Errichtung und Vergebührung auf Grund dieses Anbotes zustande kommenden Abtretungsvertrages die IGmbH zu tragen habe, aber neben den Notariatsakten (Anbot und Annahme) eine Vereinbarung mit dem Titel "Verpflichtungserklärung und Treuhandauftrag" getroffen wurde, die keine Regelung über die Tragung von Kosten und Abgaben beinhalt.

Der Umfang der Börsenumsatzsteuerpflicht gründet aber nahezu ausschließlich auf diese Vereinbarung.

Über diese Vereinbarung wurde keine öffentliche Urkunde errichtet und die Urkunde wurde nicht im Rahmen der Beistandspflicht gemäß § 73 KVDB übermittelt. Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien erlangte lediglich in Folge einer Anfrage Kenntnis von dieser gesonderten Vereinbarung.

Auch wurde von der IGmbH bestritten, dass die Leistungen auf Grund dieser Vereinbarung in die Börsenumsatzsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen sind.

Daraus ist zu schließen, dass anlässlich des notariellen Anbotes und der sehr allgemein gehaltenen Regelung über die Tragung der "Kosten und Gebühren" der volle Umfang der Börsenumsatzsteuerpflicht nicht bedacht war und von einer klaren Regelung über die sich aus der Zusatzvereinbarung ergebenden höhere Börsenumsatzsteuerpflicht nicht gesprochen werden kann, womit es letztlich auch nicht unbillig war, die Bw. als Gesamtschuldnerin heranzuziehen.

Zu berücksichtigen war jedoch, dass zwischenzeitig weitere Zahlungen der IGmbH auf das Abgabenkonto erfolgten und die IGmbH bis auf einen Betrag von € 245.340,18 die Börsenumsatzsteuer entrichtete.

Die Inanspruchnahme der Bw. hatte somit lediglich in Höhe der von der Erstschuldnerin an das FAG nicht entrichteten Börsenumsatzsteuer zu erfolgen, wobei die Festsetzung gegenüber der Bw. im Hinblick darauf, dass diese Festsetzung Grundlage für die zwischenzeitig von der Bw. erfolgte Zahlung ist, trotz zwischenzeitiger vollständiger Tilgung der Schuld durch die Bw. aufrecht zu erhalten war.

Zur Tilgung der Börsenumsatzsteuerschuld durch die Bw. ist noch zu sagen, dass die Mittel für diese Zahlung der Bw. von der Erstschuldnerin zur Verfügung gestellt wurden, sodass es auch aus diesem Grunde nicht unbillig war, die Bw. für diese Börsenumsatzsteuer, die sie bereits ersetzt erhalten hat, in Anspruch zu nehmen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. Dezember 2007