



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, Adresse, Großbritannien, vertreten durch Wolf Theiss Rechtsanwälte GmbH, 1010 Wien, Schuberting 6, gegen die Börsenumsatzsteuerbescheide des Finanzamtes Urfahr vom 22. Mai 2001 betreffend den Aktienerwerb von der B.S. Privatstiftung und der A.S. Privatstiftung entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit **Aktienkaufverträgen** vom 22. Juni 1999 erwarb die Berufungswerberin, eine britische Kapitalanlagegesellschaft, von der A.S. Privatstiftung 1.765.992 Stück und von der B.S. Privatstiftung 584.008 Stück vinkulierter Namensaktien an der SI AG. Der Kaufpreis betrug für den Erwerb von der A.S. Privatstiftung ATS 327.000.000.- und für den Erwerb von der von der B.S. Privatstiftung ATS 104.167.562,75.

Mit **Bescheiden vom 22. Mai 2001** setzte das Finanzamt Urfahr für die Übertragung von Aktien der SI AG betreffend den Erwerb von der B.S. Privatstiftung Börsenumsatzsteuer in Höhe von S 156.251.- und betreffend den Erwerb von der A.S. Privatstiftung Börsenumsatzsteuer in Höhe von S 490.500.- fest.

Die vertretende Rechtsanwaltsgesellschaft erhob gegen die an die Berufungswerberin gerichteten Börsenumsatzsteuerbescheide vom 22. Mai 2001 fristgerecht **Berufungen** und beantragte die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide.

Zunächst wandte sie ein, dass die angefochtenen Bescheide an die Erwerberin ergangen seien, obwohl nach § 50 Abs.1 KVDB primär der Veräußerer der Wertpapiere zur Entrichtung der Steuer verpflichtet sei und daher als Steuerschuldner heranzuziehen sei.

Anschließend brachte sie vor, dass sie beabsichtige, Klage auf Anfechtung des dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegenden Anschaffungsgeschäftes vom 22.6.1999 (betreffend den Aktienwerb von der B.S. Privatstiftung) wegen arglistiger Irreführung einzubringen. Sie sei zum Zeitpunkt des Anteilserwerbes absichtlich vom maßgeblich an den Verhandlungen beteiligten Vorstandsvorsitzenden A.S. durch Vorspiegelung falscher Tatsachen über die wahre finanzielle Situation der SI AG sowie über die Höhe der geplanten Erträge getäuscht worden. A.S. sei in den Verhandlungen über die Aktienkaufverträge vom 22. Juni 1999 als Vertreter bzw. Erfüllungsgehilfe der A.S. Privatstiftung und der B.S. Privatstiftung tätig gewesen. Seine rechtswidrigen Handlungen seien daher auch der B.S. Privatstiftung im vollen Umfang zuzurechnen. Die Berufungswerberin habe daher der Staatsanwaltschaft W eine entsprechende Sachverhaltsdarstellung übermittelt. Als Folge sei die gerichtliche Voruntersuchung eingeleitet und die Untersuchungshaft über A.S. verhängt worden. Die Berufungswerberin gehe angesichts der erdrückenden Beweislage davon aus, dass A.S. aufgrund des betrügerischen Verhaltens strafrechtlich verurteilt werde und die Aktienkaufverträge vom 22. Juni 1999 aufgehoben würden.

Die SI AG sei mit rund 4 Milliarden Schilling überschuldet. Mit Beschluss des Landesgerichtes W vom 30.5.2001 sei über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet worden. Die erworbenen Anteile an dieser Gesellschaft seien daher aus heutiger Sicht vollkommen wertlos.

Mit **Berufungsvorentscheidungen** vom 21. September 2001 wies das Finanzamt Urfahr die gegenständlichen Berufungen als unbegründet ab.

In der Begründung wurde zunächst ausgeführt, warum die Abgabenbehörde die freie Wahl des Bescheidadressaten nicht hatte und sie deshalb ihre Bescheide an die Berufungswerberin als Erwerberin der Wertpapiere richten musste.

Hinsichtlich der gerichtlichen Anfechtung der den angefochtenen Bescheiden zugrunde liegenden Anschaffungsgeschäfte vom 22.6.1999 wegen arglistiger Irreführung verwies das Finanzamt auf § 23 Abs. 4 BAO. Nach dieser Gesetzesbestimmung ist die Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäftes für die Erhebung von Abgaben insoweit und solange ohne Bedeutung als nicht die Anfechtbarkeit mit Erfolg durchgeführt ist.

Mit Eingaben vom 24. Oktober 2001 **beantragte** die Berufungswerberin durch ihren Vertreter die **Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz**. Ergänzend zur Berufung brachte die vertretende Rechtsanwaltsgesellschaft u. a. vor, dass insbesondere A.S. die Berufungswerberin über die wirtschaftliche Lage der SI AG und der mit

ihr verbundenen Unternehmen mit dem Ziel getäuscht habe, sie zu einem Anteilserwerb zu bewegen. Im Zuge der Vertragsverhandlungen habe er zahlreiche Unterlagen mit unrichtigen Zahlenangaben zur Verfügung gestellt. Beim Landesgericht Wels sei derzeit ein Strafverfahren gegen A.S. , Ing. L.S. und andere Mitbeschuldigte wegen schweren gewerbsmäßigen Betruges und betrügerischer Krida anhängig. A.S. befinde sich seit 30.5.2001 in Untersuchungshaft und gegen Ing. L.S. sei die Untersuchungshaft seit 6.9.2001 verhängt. A.S. sei seit 7.4.1998 Vorstandsvorsitzender und Ing. L.S. sei seit 7.4.1998 Aufsichtsratsvorsitzender der sich seit 30.5.2001 in Konkurs befindlichen SI AG gewesen.

Das Finanzamt legte die Berufungen am 6. November 2001 der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vor. Da die Berufungen zum 1. Jänner 2003 noch unerledigt waren, ging die Zuständigkeit zur Entscheidung nach § 260 BAO in Verbindung mit § 323 Abs. 1 BAO (in der Fassung nach dem AbgRmRefG BGBl I 2002/97) auf den Unabhängigen Finanzsenat über.

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 25. September 2006** teilte der Vertreter mit, dass die Berufungswerberin mit Klage vom 4. März 2002 den mit der B.S. Privatstiftung abgeschlossenen Aktienkaufvertrag wegen eines von dieser Stiftung veranlassten Irrtums und arglistiger Irreführung über die wirtschaftliche Situation der SI AG angefochten habe. Eine Kopie der beim Landesgericht L eingebrachten Klage wurde beigelegt. Über diese Klage sei bislang noch nicht entschieden worden, da das Landesgericht L dieses Verfahren bis zur rechtskräftigen Erledigung des beim Landesgericht W anhängigen Strafverfahrens gegen A.S. und Ing. L.S. wegen Verdachtes des Betruges unterbrochen habe. Der Vertreter teilte mit, dass der mit der A.S. Privatstiftung abgeschlossene Aktienkaufvertrag deshalb nicht angefochten wurde, weil diese Privatstiftung überschuldet gewesen sei, die Einleitung eines Gerichtsverfahrens mit erheblichen Kosten verbunden gewesen wäre und selbst die Einbringlichkeit dieser Kosten fraglich gewesen wäre. Inzwischen sei der über die A.S. Privatstiftung eröffnete Konkurs bereits rechtskräftig aufgehoben worden.

Mit Bescheiden vom 16. Oktober 2006 setzte der Unabhängiger Finanzsenat wegen des beim Landesgericht L anhängigen Verfahrens (betreffend das gültige Zustandekommen des Aktienkaufvertrages mit der B.S. Privatstiftung vom 22. Juni 1999) gemäß § 281 BAO die Verfahren betreffend Börsenumsatzsteuer hinsichtlich der Erwerbe von der B.S. Privatstiftung und der A.S. Privatstiftung aus.

Das beim Landesgericht L anhängige Verfahrens betreffend das gültige Zustandekommen des Aktienkaufvertrages mit der B.S. Privatstiftung vom 22. Juni 1999 wurde mit **gerichtlichem Vergleich vom 29. Mai 2007** beendet. In diesem Vergleich wurde festgestellt, dass der am 22. Juni 1999 geschlossene Aktienkaufvertrag mit Wirkung ex tunc aufgehoben ist. Die

beklagte Partei T Privatstiftung (Rechtsnachfolgerin der B.S. Privatstiftung) verpflichtete sich, der Berufungswerberin einen Betrag von € 300.000 zu bezahlen.

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 23. April 2009** legte die Berufungswerberin eine Abschrift des gerichtlichen Vergleiches vom 29. Mai 2007 sowie ein im Strafverfahren gegen A.S. erstelltes Sachverständigengutachten (so genannter H-Report) vor. Der Vertreter führte dazu aus, dass die im Strafverfahren gegen A.S. erstellten Sachverständigengutachten, insbesondere der so genannte „H-Report“ den Umfang der tatsächlichen Bilanzmanipulationen und unrichtigen Bilanzansätze bei der SI AG belegen würden. Die Gutachten belegten damit auch den Umstand, dass die kaufgegenständlichen Aktien bereits im Zeitpunkt ihres Erwerbes durch die Berufungswerberin praktisch wertlos gewesen seien.

Beispielsweise zitierte der Vertreter aus dem H-Report,

- dass auf Basis der den Erstellern des Reportes bekannten Unterlagen und Informationen die Unternehmen der S-Gruppe in erheblichem Ausmaß in Wechselreitereien involviert gewesen zu sein scheinen (S. 16 des Reportes)
- dass durch fiktive Rechnungen, die von der S F GmbH ausgestellt worden seien, eine falsche Unternehmenslage (Vermögen-Schulden-Verhältnis) sowie Ertragslage vorgetäuscht worden sei und diese Verschönerung des Jahresabschlusses massive Auswirkungen auf den Firmenwert des Unternehmens bzw. den Verkehrswert der Aktien gehabt habe (S. 30 des Reportes)
- dass binnen kürzester Zeit mehrere Unternehmen verschmolzen bzw. Anteile übernommen worden seien und im Rahmen dieser Verschmelzungen Anlagevermögen (Grundstücke, Beteiligungen) massiv aufgewertet worden seien, was ohne diese Verschmelzungen und damit einhergehenden Vermögenstransfers nicht möglich gewesen wäre (S. 38 des Reportes)
- dass Manipulationen der Inventuren vorgenommen worden seien und auf Basis der vorliegenden Unterlagen und Informationen an diesen Manipulationen kaum mehr Zweifel bestehen würden (S. 49 des Reportes).

Weiters zitierte der Vertreter aus der Stellungsanzeige des Landesgendameriekommandos für O vom 31.5.2001, wonach eine bewusst geplante und beabsichtigte Irreführung der in England ansässigen Investorengruppe beginnend 1998 hinsichtlich des wahren Konzernwertes begangen worden sei sowie die Aufklärungspflicht hinsichtlich der durch persönliches und aktives Zutun der Genannten entstandenen wirtschaftlichen Risiken (schwebendes, jederzeit schlagend werdendes wirtschaftliches Risiko durch aktive Teilnahme an inkriminierten Wechselumläufen und Inverkehrsetzung oder Einlagerung fiktiver Ausgangsrechnungen oder fiktiver Darlehensforderungen) unterlassen worden sei.

Bei dem beim Landesgericht W anhängigen Strafverfahren seien in der Folge mehrere Themenkomplexe (darunter der Verdacht des Betruges gegenüber dem Versicherer) aus-

geschieden worden. Sowohl A.S. als auch L.S. seien zu langjährigen Freiheitsstrafen verurteilt worden. L.S. sei am 25.10.2005 verstorben.

Im Hinblick darauf, dass die Dauer des Strafverfahrens nicht abzusehen war und auch die T Privatstiftung (als Rechtsnachfolgerin der B.S. Privatstiftung) an einer endgültigen Bereinigung der Sache interessiert gewesen sei, sei nach langwierigen Vergleichsgesprächen schließlich bereits vor Beendigung des Strafverfahrens ein Vergleich geschlossen worden. In diesem Vergleich sei von der Beklagten offenbar im Hinblick auf die Zwischenergebnisse des Strafverfahrens das Anfechtungsbegehren anerkannt worden, dass der Aktienkaufvertrag mit Wirkung ex tunc aufgehoben werde. Damit habe die Beklagte zugestanden, dass sie die Berufungswerberin bei Abschluss des Aktienkaufvertrages (arglistig) in die Irre geführt habe. Denn anderenfalls hätte keine Rechtsgrundlage für die Aufhebung des Aktienkaufvertrages bestanden. Weiters habe sich die beklagte Partei zur Zahlung eines Betrages von € 300.000 verpflichtet. Die Zahlung des gesamten für den Verkauf der Aktien lukrierten Betrages oder auch nur des Klagsbegehrens von Euro 700.000 wäre für die Beklagte wirtschaftlich nicht möglich gewesen.

Zum Aktienkaufvertrag 22. Juni 1999 mit der A.S. Privatstiftung führte der Vertreter aus, dass der Sachverhalt mit jenem der B.S. Privatstiftung (nunmehr T Privatstiftung) ident sei. Auch bei Abschluss dieses Vertrages sei die Berufungswerberin arglistig in die Irre geführt worden. Allerdings sei diese Privatstiftung bereits 2002 überschuldet gewesen. Ein in der Folge über die A.S. Privatstiftung eröffnetes Konkursverfahren sei bereits rechtskräftig beendet worden. Die Einleitung eines Gerichtsverfahrens sei nur deshalb nicht erfolgt, da dies mit erheblichen Kosten verbunden gewesen wäre und selbst die Einbringlichkeit dieser Kosten fraglich gewesen wäre.

Mit Vorhalt vom 11. Mai 2009 wurde das Finanzamt eingeladen, bekannt zu geben, ob es aufgrund des nunmehr abgeschlossenen Verfahrens vor dem Landesgericht L die Auffassung teile, dass die strittigen Rechtsgeschäfte betreffend den Erwerb von Aktien an der SI AG wegen Irreführung nicht gültig zu Stande gekommen waren und daher nicht der Börsenumsatzsteuer unterliegen oder ob es weiterhin die Ansicht vertrete, dass börsenumsatzsteuerpflichtige Rechtsgeschäfte vorliegen.

Zu diesem Ersuchen teilte das Finanzamt mit, dass es aufgrund der derzeitigen Personalunterdotierung keine Stellungnahme abgebe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gegenstand der Börsenumsatzsteuer ist gemäß § 17 Abs. 1 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) der Abschluss von Anschaffungsgeschäften über Wertpapiere.

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

Bei der Börsenumsatzsteuer entsteht die Steuerpflicht bereits mit dem Abschluss des schuldrechtlichen Vertrages (vgl. VwGH 21.3.2002, 2001/16/0555). Das dingliche Erfüllungsgeschäft – die Übereignung der Wertpapiere bzw. die Rechtsabtretung – ist für die Besteuerung in der Regel ohne Bedeutung. Auch wenn das Geschäft nicht zur Ausführung gelangt, weil es nach Abschluss wieder aufgehoben oder storniert worden ist, entfällt die Steuerpflicht nicht.

Die Börsenumsatzsteuerpflicht entsteht bereits mit dem Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes, im gegenständlichen Fall also mit Abschluss der Aktienkaufverträge am 22. Juni 1999. Das bedeutet, dass die Börsenumsatzsteuerpflicht jedenfalls gegeben ist, wenn der Abtretungsvertrag gültig zustande gekommen ist.

Bei der Beurteilung, ob ein gültig zustande gekommenes Anschaffungsgeschäft vorliegt, sind die folgenden abgabenverfahrensrechtlichen Grundsätze zu beachten:

Nach § 21 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Nach § 23 Abs. 4 BAO ist die Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäftes für die Erhebung der Abgaben insoweit und solange ohne Bedeutung, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt ist.

Anfechtbare Rechtsgeschäfte sind nicht nichtig (von vornherein ungültig); ihre Auflösung setzt gerichtliche oder außergerichtliche Anfechtung voraus. Durch die Anfechtung wird das Rechtsgeschäft i.d.R. mit Wirkung ex tunc aufgelöst (s. Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Anm. 15 zu § 23). Ist der Abtretungsvertrag nicht gültig zustande gekommen und ist er somit als nichtig anzusehen, besteht mangels Vorhandenseins eines Anschaffungsgeschäftes keine Börsenumsatzsteuerpflicht.

Diese Rechtsansicht ist nicht unumstritten. Nach Doralt/Ruppe (s. Steuerrecht II, 4.Aufl., Tz 439) ist bei Tatbeständen, die dem Prinzip der rechtlichen Anknüpfung folgen, eine spätere Anfechtung und Aufhebung des Rechtsgeschäftes grundsätzlich ohne Bedeutung für die Erhebung der Abgaben, weil die Rechtsfolgen bereits an den Abschluss des Rechtsgeschäftes geknüpft sind.

Diese von Doralt/Ruppe vertretene Rechtsansicht ist aber im Hinblick auf die Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei Kapitalverkehrssteuern nicht haltbar. So führt der VwGH im Erkenntnis vom 19.12.2002, Zl. 2001/16/0273, beispielsweise aus, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise i. S. des § 21 Abs. 1 BAO zwar

im Bereich des Kapitalverkehrsteuergesetzes in den Hintergrund tritt, weil das Gesetz an bestimmte Rechtsvorgänge anknüpft; eine solche Betrachtungsweise gilt aber auch im Bereich des Verkehrsteuerrechtes immer dann, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formal-rechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würden (Hinweis auf VwGH vom 29.1.1975, Zl. 607-633/74 und vom 14.5.1975, Zl. 531, 532/74).

Sinn und Zweck der §§ 17 ff KVG ist die Besteuerung von Anschaffungsgeschäften. Wird das Anschaffungsgeschäft infolge erfolgreicher Anfechtung aufgehoben, so würde eine Besteuerung dieses Anschaffungsgeschäftes dem KVG klar zuwiderlaufen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates führt daher eine erfolgreiche Anfechtung und Aufhebung eines Rechtsgeschäftes zu einer Auflösung mit Wirkung ex tunc. Das bedeutet, dass derjenige, der das Rechtsgeschäft erfolgreich angefochten hat und seine Aufhebung erreicht hat, so zu stellen ist, wie wenn er das Rechtsgeschäft gar nicht abgeschlossen hätte (was ja in wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Ergebnis einer erfolgreichen Anfechtung ist).

Der für Verkehrsteuern geltende allgemeine Grundsatz, wonach die einmal entstandene Steuerpflicht nicht durch nachträgliche Ereignisse, insbesondere nicht durch nachträgliche Parteienvereinbarungen, wieder beseitigt werden kann, ist dabei nicht verletzt. Denn die erfolgreiche Aufhebung eines Rechtsgeschäftes bedingt einen Mangel des Rechtsgeschäftes bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses. Eine erfolgreiche Anfechtung ist daher lediglich die Aufdeckung der Nichtigkeit (Ungültigkeit) des ursprünglichen Rechtsgeschäftes, nicht aber ein nachträgliches Ereignis, welches weder zur Aufhebung eines Rechtsgeschäftes ex tunc noch zum Wegfall der Börsenumsatzsteuerpflicht führen kann.

Im berufungsgegenständlichen Fall ist somit strittig und unterliegt der Beweiswürdigung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, ob die Aktienkaufverträge am 22. Juni 1999 (ursprüngliche Verpflichtungsgeschäfte) von vornherein nichtig waren und es zur Aufhebung lediglich noch der erfolgreichen Anfechtung bedurfte oder ob diese Verträge grundsätzlich gültig zustande gekommen ist und mit dem gerichtlichen Vergleich vom 29. Mai 2007 lediglich von der Käuferin geltend gemachte Gewährleistungs- bzw. Garantieansprüche durch Preisreduzierung geregelt worden sind.

Nach dem Wortlaut des gerichtlichen Vergleiches vom 29. Mai 2007, wonach der am 22. Juni 1999 zwischen der B.S. Privatstiftung und der Berufungswerberin geschlossene Aktienkaufvertrag mit Wirkung ex tunc aufgehoben wird, liegt eindeutig ein von vornherein nichtiges Anschaffungsgeschäft vor. Demnach war die zivilrechtliche Gültigkeit des berufungsgegenständlichen Aktienkaufvertrages von Anfang nicht gegeben. Die Richtigkeit dieses

nunmehr rechtskräftigen Vergleichsergebnis wird auch durch die von der Berufungswerberin zusätzlich vorgelegten Beweismittel (insbesondere den so genannten H-Report) bestätigt.

Die Beurteilung der Börsenumsatzsteuerpflicht hat daher ohne weiteres aufgrund der inzwischen abschließend geregelten Vorfrage der zivilrechtlichen Gültigkeit des Aktienkaufvertrages 22. Juni 1999 mit der B.S. Privatstiftung zu erfolgen.

Nach der abschließend geregelten Vorfrage der zivilrechtlichen Gültigkeit sind die Voraussetzungen für eine Börsenumsatzsteuerpflicht nicht mehr gegeben.

Hinsichtlich des mit der A.S. Privatstiftung am 22. Juni 1999 geschlossenen Aktienkaufvertrages ist darauf zu verweisen, dass von der Berufungswerberin dieser Vertrag nur deshalb nicht angefochten wurde, weil diese Privatstiftung überschuldet war, die Einleitung eines Gerichtsverfahrens mit erheblichen Kosten verbunden gewesen wäre und selbst die Einbringlichkeit dieser Kosten fraglich gewesen wäre (s. Beantwortung der Auskunftersuchen vom 24.8.2006 und vom 23.4.2009). Da A.S. bei beiden Aktienkaufverträge vom 22. Juni 1999 als Vertreter bzw. Erfüllungsgehilfe aufgetreten ist und auch der Sachverhalt ident ist, ist nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates die Frage der Nichtigkeit des berufungsgegenständlichen Rechtsgeschäftes einheitlich zu beurteilen.

Aus den angeführten Gründen war daher den Berufungen Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide waren ersatzlos aufzuheben.

Linz, am 26. Mai 2009