



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 18. Dezember 2000 betreffend Börsenumsatzsteuer zu ErfNr. xxx entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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

Mit Notariatsakt vom 26. Februar 1998 richtete die A-Privatstiftung an die Rechtsvorgängerin der nunmehrigen Berufungswerberin (kurz Bw.) ein Anbot auf Erwerb eines Geschäftsanteil an

der K-GmbH zum Abtretungspreis von S 40.000.000,00. Als Stichtag für den Übergang der Rechte und Pflichten sowie für die Fälligkeit des Abtretungspreises wurde der der Annahmeerklärung folgende letzte Tag des laufenden Monats festgelegt. Festgelegt wurde weiters, dass es zur rechtzeitigen und gültigen Annahme des Anbotes erforderlich ist, dass der A-Privatstiftung innerhalb der Bindungsfrist eine Ausfertigung der notariellen Annahmeerklärung zukommt.

Mit Notariatsakt vom 23. April 1999 nahm die Bw. das genannte Anbot an. Am 28. April 1999 ging der A-Privatstiftung eine beglaubigte Fotokopie der Annahmerklärung zu.

Ebenfalls am 28. April 1999 forderte die A-Privatstiftung die Bw. auf, den am 30. April 1999 fällig werdenden Abtretungspreis bei Fälligkeit zu zahlen. In diesem Schreiben hielt die A-Privatstiftung ua. fest, dass für den Fall, dass eine Zahlung nicht bis längstens 24.00 Uhr des 3. Mai 1999 erfolgt, der Rücktritt vom Vertrag erklärt wird.

Mit Schreiben vom 30. April 1999 gab der Rechtsanwalt der Bw. als deren Verteter gegenüber der A-Privatstiftung eine Aufrechnungserklärung ab. Zwischen der A-Privatstiftung und der Bw. war strittig, ob der Bw. eine aufrechnungsfähige Forderung gegenüber der A-Privatstiftung zustand.

Am 3. Mai 1999 brachte die A-Privatstiftung (gemeinsam mit der R-Privatstiftung) gegen die Bw. beim Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien eine Klage ein, in der vorsichtshalber nochmals der Rücktritt vom Vertrag erklärt wurde. Beantragt wurde ua. die Bw. schuldig zu erkennen, einen Notariatsakt über die Abtretung des gegenständlichen Geschäftsanteiles ohne gesondertes Abtretungsentgelt an die A-Privatstiftung zu unterfertigen.

Mit Bescheid vom 24. Juni 1999 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. für den Erwerb von Geschäftsanteilen an der K-GmbH von der A-Privatstiftung vom vereinbarten Preis in Höhe von S 40.000.000,00 Börsenumsatzsteuer in Höhe von S 1.000.000,00 fest.

Mit Schreiben vom 12. Juli 1999 regte die Bw. beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien an, einen „Mithaltungsbescheid“ gegenüber der A-Privatstiftung hinsichtlich der vorgeschriebenen Börsenumsatzsteuer zu erlassen. In diesem Schreiben wird ua folgendes ausgeführt:

„Bereits vor einiger Zeit haben nun die Verkäuferinnen erklärt vom Kaufvertrag zurückzutreten und haben gleichzeitig beim Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien die Klage auf Unterfertigung eines Notariatsaktes zur Rückübertragung der Geschäftsanteile eingebbracht.“

Am 8. Juni 2000 wurde vor dem Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien ein Vergleich mit auszugsweise folgendem Inhalt geschlossen:

„Die beklagte Partei erkennt ausdrücklich an, dass der von der klagenden Partei ihr gegenüber am 3.5.1999 erklärte Rücktritt von den Abtretungsverträgen über die Geschäftsanteile der

klagenden Partei an der K-GmbH wirksam ist. Die Abtretungsverträge sind daher rückabzuwickeln, wozu es eines sachenrechtlichen Verfügungsaktes zur Rückübertragung bedarf.

Die beklagte Partei überträgt hiermit der erstklagenden Partei (Anm: = A-Privatstiftung) einen einer zur Gänze eingezahlten Stammeinlage von S 5.000.000,00 entsprechenden Geschäftsanteil an der K-GmbH.

Die erstklagende Partei erklärt die Annahme des übertragenden Geschäftsanteiles.

Da es sich hier um das – rein sachenrechtlich wirkende – Verfügungsgeschäft zur Rückabwicklung des Abtretungsvertrages zwischen der erstklagenden und der beklagten Partei handelt, ist für die Übertragung dieses Geschäftsanteiles kein Abtretungsentgelt zu entrichten.“

Am 30. November 2000 brachte die Bw. beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien eine Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO ein. Darin wurde ua. ausgeführt, dass das die der Börsenumsatzsteuer zugrundeliegenden Rechtsgeschäfte vor Gericht erfolgreich angefochten worden seien und die Rückabwicklung des Geschäftes im Firmenbuch mit Eintragung am 31. August 2000 bzw am 12. September 2000 durchgeführt worden seien. Damit sei die Rechtsgrundlage für die Festsetzung von Börsenumsatzsteuer weggefallen.

Mit Schreiben vom 6. Dezember 2000 wurde noch ergänzend vorgebracht, dass das Nichtzustandekommen des Rechtsgeschäftes erstmals in der Klage vom 3. Mai 1999 behauptet worden sei. Die Klage sei am 6. Mai 1999 zugestellt worden. In der Folge habe sich ein längeres Gerichtsverfahren entwickelt, welches mit Vergleich vom 8. Juni 2000 beendet worden sei. Dazu wurden Kopien der Klage, einer Vegleichsausfertigung und eines Firmenbuchauszuges vorgelegt.

Mit Bescheid vom 18. Dezember 2000 wies das Finanzamt den Wiederaufnahmsantrag ab. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Eintragung der sachenrechtlichen Rückabwicklung im Firmenbuch keinen Umstand darstelle, welcher im gegenständlichen Börsenumsatzsteuerverfahren zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätte. Gegenstand der Börsenumsatzsteuer sei das Anschaffungsgeschäft – also das Verpflichtungsgeschäft. Die Rückübertragung des Geschäftsanteiles, im gegebenen Fall aufgrund von Streitigkeiten über die Zahlung des Abtretungspreises, habe keinen Einfluss auf die börsenrechtliche Beurteilung des Anschaffungsgeschäftes.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben und in einer gesonderten Begründung eingewandt, dass zur Bescheiderstellung das nachträgliche Unwirksamwerden des Anschaffungsgeschäftes noch nicht bekannt gewesen sei. Richtig sei, dass als Voraussetzung für die Börsenumsatzsteuer ein Anschaffungsgeschäft vorliegen müsse. Da der ursprüngliche Eigentümer wieder im Besitz der Anteile sei, müssten, folge man der Auffassung des Finanzamtes, demnach zwei Anschaffungsgeschäfte vorliegen. Das erste Anschaffungsgeschäft sei wie erwähnt nachträglich rückwirkend abgewickelt worden. Im

gegenständlichen Fall sei daher nachträglich der Besteuerungsgegenstand entzogen worden, was wie erwähnt, bei Bescheiderstellung noch nicht zu erkennen gewesen sei. Auch der Umstand, dass das vorübergehend gültige und rückwirkend komplett ungültige Anschaffungsgeschäft im Firmenbuch eingetragen worden sei, sei nur eine vorläufige Rechtsfolge die auch nachträglich als ungültig gelöscht bzw. korrigiert worden sei. Folgerichtig sei es nicht konsequent von einer Rückübertragung zu sprechen, sondern vom Wiederherstellen des ursprünglichen Zustandes aufgrund der Ungültigkeit des Grundgeschäftes. Ein weiterer Beweis für diese Darstellung sei die vom Finanzamt sehr konsequente Handlungsweise beim Wiederherstellen des Zustandes dem „Empfänger“ der Anteile keine Börsenumsatzsteuer zu verrechnen. D.h. das zweite Anschaffungsgeschäft sei kein Anschaffungsgeschäft sondern nur die rückwirkende Korrektur des ersten rückwirkend als ungültig erklärt Anschaffungsgeschäftes.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. März 1993, 91/15/0049, 0050 darauf, dass die Börsenumsatzsteuerpflicht an den schuldrechtlichen Vertrag geknüpft sei, der die Verpflichtung zur Übereignung der Wertpapiere begründet. Das dingliche Erfüllungsgeschäft – die Übereignung der Wertpapiere bzw. die Rechtsabtretung – sei für die Besteuerung ohne Bedeutung. Werde das Verpflichtungsgeschäft nach seinem Abschluss aufgehoben oder storniert, so entfalle die Steuerschuld nicht. Selbst ein unter Rücktrittsvorbehalt abgeschlossener Kaufvertrag berühre durch Ausübung des Rücktrittsvorbehaltens die Steuerpflicht nicht. Entgegen der Darstellung in der nachträglichen Begründung zur Berufung sei Klage eingebracht worden, weil die Bezahlung des Kaufpreises in Form einer Forderungsaufrechnung erfolgt sei. Das Verfahren sei mit dem gerichtlichen Vergleich vom 8. Juni 2000 beendet worden. In diesem Vergleich werde von der Rückabwicklung der Abtretungsverträge gesprochen. Die Kaufpreiszahlung falle in den – für die Börsenumsatzsteuer – irrelevanten – Erfüllungsbereich eines Rechtsgeschäftes. Von einer Nichtigkeit des der Börsenumsatzsteuer unterliegenden Anschaffungsgeschäftes könne nicht die Rede sein. Bei Lösung eines Rechtsstreites im Vergleichswege bleibe das Rechtsgeschäft bestehen.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz erstattete die Bw. kein weiters Vorbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO (idF vor BGBl. I Nr. 97/2002) ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder

Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gegenstand der Börsenumsatzsteuer ist gemäß § 17 Abs. 1 KVG der Abschluss von Anschaffungsgeschäften über Wertpapiere, wobei nach der Bestimmung des § 19 Abs. 1 Z. 2 iVm. Abs 2 KVG auch Anteile an einer GesmbH 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 Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof) gelten als Anschaffungsgeschäfte auch bedingte oder befristete Anschaffungsgeschäfte.

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 Bestimmungen 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).

Im gegenständlichen Fall ging der A-Privatstiftung die Erklärung der Bw., das Anbot der A-Privatstiftung auf Abtretung eines Geschäftsanteiles an der K-GmbH anzunehmen, am 28. April 1999 zu. Damit ist das Verpflichtungsgeschäft zustande gekommen und nach der Generalklausel des § 4 BAO die Börsenumsatzsteuerschuld entstanden und deshalb die Rechtslage in diesem Zeitpunkt maßgeblich.

Aus dem bereits genannten Erkenntnis (VwGH 21.3.2002, 2001/16/0555) ergibt sich, dass die beschwerdeführenden Parteien ebenfalls geltend machten, dass die Rechtsgeschäfte infolge der Aufhebung ex tunc überhaupt nicht zustande gekommen seien, weshalb ein steuerrechtlich relevanter Sachverhalt gar nicht verwirklicht worden sei. Dazu hat der Gerichtshof ausgeführt, dass in der Vorschrift des § 18 Abs. 2 Z 3 KVG (in der bis

30. Juni 2000 geltenden Fassung) der für die Verkehrsteuern geltende Grundsatz zum Ausdruck kam, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden soll. Nach der klaren Anordnung des Gesetzes gelten auch bedingte Anschaffungsgeschäfte als Anschaffungsgeschäfte und somit als unbedingt abgeschlossen; dies ohne Rücksicht darauf, ob eine Verbindlichkeit zur Erfüllung des Geschäftes überhaupt begründet wird oder - falls sie begründet wurde - ob eine solche Verpflichtung auch von Bestand ist. § 18 Abs. 2 Z 3 KVG stellte unter anderem ganz generell bedingte Anschaffungsgeschäfte den (voll wirksamen) Anschaffungsgeschäften gleich. Dazu vertritt nicht nur der Verwaltungsgerichtshof, sondern insbesondere auch die einschlägige deutsche Literatur die Auffassung, dass auch aufschiebend bedingte Anschaffungsgeschäfte die Steuerpflicht auslösen und dass die Steuer selbst dann nicht erstattet wird, wenn die aufschiebende Bedingung in der Folge nie eintritt. Die Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäftes ist nach § 23 Abs. 4 BAO für die Abgabenerhebung insoweit und so lange ohne Bedeutung, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt wurde. Eine Aufhebung der Wirksamkeit der Rechtsgeschäfte durch eine Anfechtung ist in den vorliegenden Fällen jedoch nicht erfolgt. Die beschwerdeführenden Parteien können sich daher auch nicht mit Erfolg auf eine Anfechtbarkeit berufen. Vielmehr ist die in den gegenständlichen Abtretungsverträgen enthaltene aufschiebende Bedingung, die Bezahlung der Abtretungspreise, nicht eingetreten, was aber die einmal entstandene Steuerpflicht nicht nachträglich wieder beseitigt (vgl. VwGH 21.3.2002, 2001/16/0555).

Das Finanzamt hat der Bw. bereits in der Berufungsvorentscheidung vorgehalten, dass die Klage eingebracht worden sei, weil die Bezahlung des Kaufpreises in Form einer Forderungsaufrechnung erfolgt sei und dass die Kaufpreiszahlung in den – für die Börsenumsatzsteuer – irrelevanten – Erfüllungsbereich eines Rechtsgeschäftes falle. Von einer Nichtigkeit des der Börsenumsatzsteuer unterliegenden Anschaffungsgeschäftes könne nicht die Rede sein und bleibe bei Lösung eines Rechtsstreites im Vergleichswege das Rechtsgeschäft bestehen.

Der unabhängigen Finanzsenat schließt sich dieser Auffassung des Finanzamtes an. Aus dem Inhalt der Klage ergibt sich, dass auch die Vertragspartnerin A-Privatstiftung davon ausgegangen ist, dass das Verpflichtungsgeschäft gültig zustande gekommen ist. Wäre sie der Meinung gewesen, dass der Vertrag gar nicht zustande gekommen wäre, hätte sie nicht den Rücktritt vom Vertrag erklärt, sondern hätte sie in der Klage die Unwirksamkeit des Vertrages geltend gemacht. Durch den Vergleich wurde keineswegs das Rechtsgeschäft mit Erfolg angefochten, sondern hat die Bw. ausdrücklich anerkannt, dass der Rücktritt der Bw. wirksam ist. Es ist daher davon auszugehen, dass hier ein wirksam abgeschlossenes

Anschaffungsgeschäft vorliegt, bei dem auf Grund eines nachträglichen Ereignisses (Rücktritt der A-Privatstiftung vom Vertrag) das Erfüllungsgeschäft rückabgewickelt wurde.

Die Börsenumsatzsteuer war auf Grund der Bestimmung des § 21 KVG vom vereinbarten Preis in Höhe von S 40.000.000,00 festzusetzen. Die von der Bw. geltend gemachten Umstände hätten keinen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführen können, weshalb der Antrag auf Wiederaufnahe zu Recht vom Finanzamt abgewiesen wurde.

Es war daher die vorliegende Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 19. Mai 2004

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: