jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2000/12/7 97/16/0454

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 07.12.2000

Index

yy41 Rechtsvorschriften die dem §2 R-ÜG StGBl 6/1945 zuzurechnen sind;
21/01 Handelsrecht;
32/06 Verkehrsteuern;

Norm

HGB §224;
KVG 1934 §21 Z1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Steiner, Dr. Fellner, Dr. Höfinger und Dr. Kail als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Valenta, über die Beschwerde der N-GmbH in B, Deutschland, vertreten durch Hasch, Spohn, Richter & Partner, Anwaltskanzlei KEG in Linz, Landstraße 47, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 18. September 1997, Zl. RV/040/02-09/MÜ/97, betreffend Börsenumsatzsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 15.000,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin schloss als Käuferin mit der G-AG als Verkäuferin am 23. Mai 1995 einen Kauf- und Abtretungsvertrag ab. An der (im Zuge dieser Vereinbarung durch Umwandlung geschaffenen) H-GesmbH & Co KG (im Folgenden: Gesellschaft) war als Kommanditistin die G-AG mit einer Einlage von S 1,624.000,-- und als Komplementärin die H-GesmbH mit einer Einlage von S 1.000,-- beteiligt. Alleingesellschafterin der H-GesmbH war mit einer voll bezahlten Stammeinlage von S 500.000,-- die G-AG. Die Verkäuferin verkaufte und übertrug ihren Kommanditanteil an der Gesellschaft in Höhe von S 1,624.000,-- zum Stichtag 1. Juli 1995; weiters verkaufte und übertrug sie ihren Geschäftsanteil an der H-GesmbH in Höhe von S 500.000,-- zum Stichtag 30. Juni 1995 jewils an die Beschwerdeführerin.

§ 3 dieses Kauf- und Abtretungsvertrages lautet auszugsweise wiedergegeben, § 6 lautet vollständig wiedergegeben:

"§ 3

Kaufpreis

(1) Der Kaufpreis für die in § 1 Abs. (1) lit. a und Abs. (2) bezeichneten Geschäfts- und Gesellschaftsanteile beträgt vorläufig nach der freien Vereinbarung der Parteien

öS 245,500.000.--.

Beide Vertragsparteien werden die Angemessenheit dieses Kaufpreises durch den von der Käuferin auf ihre Kosten beauftragten Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Herrn Mag. J.

E. ... und die von der Verkäuferin beauftragte

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft V. ... gutachterlich überprüfen

lassen und verzichten wechselseitig auf jegliche Anfechtung dieses Rechtsgeschäftes aus diesem Titel.

(2) Der Kaufpreis wird dem Anlagevermögen, den Vorräten und dem kaufgegenständlichen Filialnetz zugeordnet. Der Kaufpreis verändert sich daher nach den Buchwerten des zu dem per Stichtag 30.6.1995 zu erstellenden Zwischenabschlusses wie folgt:

a) Der Kaufpreis erhöht sich um die Positionen des Umlaufvermögens, ausgenommen Vorräte (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und Waren) und Rechnungsabgrenzungsposten.

b) Der Kaufpreis erhöht sich um jenen Betrag, um den das Vorratsvermögen zum Übertragungsstichtag den Betrag von öS 82,500.000,-- übersteigt; er verringert sich um jenen Betrag, um den das Vorratsvermögen den Betrag von öS 77,500.000,-- unterschreitet (vgl. auch § 9 (14)).

c) Der Kaufpreis verringert sich um die Positionen der Verbindlichkeiten und Rückstellungen (ausgenommen Rückstellungen für Abfertigungen).

d) Der Kaufpreis verringert sich weiters um jenen Betrag, als das in der endgültigen Bilanz per 30.6.1995 ausgewiesene buchmäßige Reinvermögen (Positionen 'A. Eigenkapital' und Position 'B. unversteuerte Rücklagen') weniger als S 5.692.000,-- beträgt.

(3) Als Bemessungsgrundlage werden dieser Kaufpreisvereinbarung 105 bestehende Filialen zugrunde gelegt. ...

(4) Vom Kaufpreis entfällt ein Kaufpreis von öS 245.000.000,--

auf die nach § 1 Abs. (1) lit. a veräußerte Kommanditbeteiligung und ein Betrag von öS 500.000,-- auf den nach § 1 Abs. (2) übertragenen Geschäftsanteil.

(5) Der Kaufpreis ist wie folgt zur Zahlung fällig: ...

§ 6

Gewinn- und Verlustabgrenzung

(1) Bilanzgewinne der Gesellschaften bis zum 30.6.1995 stehen der Verkäuferin zu, die auch allfällige Verluste bis zu diesem Stichtag trägt.

(2) Die sich aufgrund des jeweils gemäß § 5 geprüften und testierten Abschlusses zum Übertragungsstichtag bei den Gesellschaften ergebenden Gewinne, einschließlich etwaiger Gewinnvorträge und Gewinnrücklagen sowie die Zinsansprüche, deren Berechnung nach Maßgabe der bisherigen Handhabung erfolgt, stehen der Verkäuferin zu.

Ein bei den Gesellschaften anfallender Gewinn zuzüglich etwaiger Gewinnvorträge und Gewinnrücklagen nach den gemäß § 5 geprüften und testierten Abschlüssen per 30.6.1995, ist nach gemeinsamer Testaterteilung und Feststellung binnen 10 Banktagen auszuzahlen, wobei die Feststellung spätestens innerhalb eines Monats nach Testaterteilung zu erfolgen hat.

Im Zwischenabschluss der Gesellschaften ist der sich per 30.6.1995 ergebende Gewinn als Verbindlichkeit gegenüber der Verkäuferin auszuweisen.

(3) Verluste, die sich bei den Gesellschaften aufgrund der gemäß § 5 dieses Vertrages geprüften und testierten Zwischenabschlüsse auf den 30.6.1995 ergeben, sind binnen 10 Banktagen nach gemeinsamer Testaterteilung durch die von den Vertragsparteien beauftragten

Wirtschaftsprüfer/Wirtschaftsprüfungsgesellschaft durch die Verkäuferin auszugleichen, oder nach Wahl der Käuferin vom Kaufpreis in Abzug zu bringen."

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Linz (Finanzamt) setzte mit Bescheide vom 7. Dezember 1995 für den Erwerb des Kommanditanteiles die Börsenumsatzsteuer gemäß § 200 BAO auf der Basis von S 245,000.000.-- fest. In ihrer dagegen erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, dass der als Berechnungsgrundlage vereinbarte Kaufpreis aufgrund der erstellten Zwischenbilanz zum 30. Juni 1995 auf S 88,966.615,43 gekürzt worden sei. Dieser Kaufpreis sei tatsächlich von der Beschwerdeführerin bezahlt worden.

In der Folge legte die Beschwerdeführerin eine "korrigierte Kaufpreisermittlung" vom 3. November 1995 vor, wonach sich ausgehend vom Kaufpreis gemäß § 3 Abs. 1 zuzüglich Umlaufvermögen gemäß § 3 Abs. 2a und Vorräte gemäß § 3 Abs. 2b, aber abzüglich des Kaufpreises für die Komplementär GmbH gemäß § 3 Abs. 4, die sonstigen Verbindlichkeiten und Rückstellungen gemäß § 3 Abs. 2c und für das Unterschreiten der Eigenkapitalgarantie gemäß § 3 Abs. 2d, ein Kaufpreis von S 117,305.018,04 ergeben hätte. In dieser Kaufpreisermittlung wurde weiters ein Abzug für den Halbjahresverlust laut Zwischenabschluss vom 30. Juni 1995 gemäß § 6 Abs. 1 in Höhe von S 28,338.402,61 vorgenommen, sodass als "vorläufiger Kaufpreis" S 88,966.615,43 genannt sind.

Mit seiner Berufungsvorentscheidung vom 22. November 1996 gab das Finanzamt der Berufung insofern teilweise statt, als als Bemessungsgrundlage nunmehr ein Kaufpreis von S 117,335.018,04 herangezogen wurde. Gleichzeitig wurde die Abgabenfestsetzung gemäß § 200 BAO für endgültig erklärt. Der Halbjahresverlust von S 28,338.402,61 habe nicht kaufpreismindernd berücksichtigt werden können, weil § 6 des Kauf- und Abtretungsvertrages sich nicht auf den Kaufpreis beziehe. Der letzte Absatz dieses Paragraphen bringe zum Ausdruck, dass die Verkäuferin Verluste ausgleichen oder nach Wahl der Käuferin vom Kaufpreis in Abzug zu bringen habe, wodurch offenkundig sei, dass Verlust nicht im Kaufpreis selbst zu berücksichtigen seien.

Im Vorlageantrag verwies die Beschwerdeführerin darauf, dass - wie bei derartigen Unternehmenskäufen üblich - ein variabler Kaufpreis vereinbart worden sei. Wie sich aus dem Kaufvertrag ergebe, sei der sich aus der der Kaufpreisermittlung zugrundeliegenden Zwischenbilanz ergebende Verlust im Rahmen der Ermittlung des tatsächlichen Kaufpreises durch Mehr-Weniger-Rechnung in Abzug zu bringen. Auch aus § 3 Abs. 2 lit. d ergebe sich, dass der Kaufpreis sich um jenen Betrag vermindere, um den das Eigenkapital inklusive der unversteuerten Rücklagen in der Zwischenbilanz unter S 5,692.000,-- absinke. Dieser Betrag sei das Eigenkapital gewesen, das sich aus der Bilanz vom 31. Dezember 1994 ergeben habe. Das Eigenkapital aus der Zwischenbilanz betrage unter Berücksichtigung des Verlustes (S 28,338.402,61) S - 22,715.897,99. Daraus sei nachgewiesen, dass der Verlust von S 28,338.402,61 jedenfalls das Eigenkapital und deshalb auch den vereinbarten Preis vermindert hätte.

Über Aufforderung der Berufungsbehörde legte die Beschwerdeführerin die Zwischenbilanz zum 30. Juni 1995 vor.

Mit dem angefochtenen Bescheid folgte die belangte Behörde vollinhaltlich der Berufungsvorentscheidung. Der Kaufpreis als Bemessungsgrundlage gemäß § 21 Z. 1 KVG werde im § 3 des gegenständlichen Vertrages geregelt; § 6 betreffe bloß die Gewinn- und Verlustabgrenzung bis zum Übergabsstichtag und habe auf die klare Kaufpreisregelung keinen Einfluss. Es werde nur die Aussage getroffen, was mit Gewinnen bzw. Verlusten bis zum Übergabsstichtag zu geschehen habe. Der Kaufpreis sollte sich im Fall von entstandenen Gewinnen oder Verlusten nicht ändern. Die Ermittlung der Eigenkapitalgarantien im Punkt 7. der korrigierten Kaufpreisermittlung entspreche den Bilanzansätzen; der Halbjahresverlust hätte demnach keine Berücksichtigung zu finden und betreffe nicht den vereinbarten Kaufpreis.

In ihrer dagegen erhobenen Beschwerde erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht auf Festsetzung einer Börsenumsatzsteuer nur ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 88,966.615,43 verletzt. Sie beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Der Bundesminister für Finanzen legte die Verwaltungsakten

und die Gegenschrift der belangten Behörde vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach § 17 Abs. 1 KVG unterliegt der Börsenumsatzsteuer der Abschluss von Anschaffungsgeschäften über Wertpapiere, wenn die Geschäfte im Inland abgeschlossen werden. Nach § 19 KVG gelten als Wertpapiere u.a. Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften. Die Steuer wird nach § 21 Z. 1 KVG regelmäßig von dem vereinbarten Preis

berechnet. Nach ständiger 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 (siehe zuletzt das hg. Erkenntnis vom 9. November 2000, Zl. 97/16/0354).

Der von der Beschwerdeführerin mehrfach hervorgehobene Umstand, dass hier ein "variabler" Kaufpreis vereinbart worden sei, wurde vom Finanzamt schon bei der Berufungsvorentscheidung unter Bedachtnahme auf die Veränderungen gegenüber der vorläufigen Preisvereinbarung mit S 245,000.000,-- in § 3 Z. 1 des Vertrages berücksichtigt. Die Beschwerdeführerin verweist aber auf § 3 Abs. 2 lit. d des Kaufvertrages, wonach der Kaufpreis auch um jenen Betrag zu vermindern sei, als das buchmäßige Reinvermögen der Gesellschaft zum 30. Juni 1995 weniger als S 5,692.000,-- betrage. Diese Klausel wäre dahingehend auszulegen gewesen, dass das buchmäßige Reinvermögen zum Stichtag 30. Juni 1995 S - 22,715.897,99, nämlich um einen Betrag von S 28,338.402,61 weniger betragen habe, als eben das in dieser Bestimmung vorgesehene Reinvermögen von S 5.692.000,--. Allenfalls hätte die Behörde ergänzende Feststellungen hinsichtlich Kaufpreis, Kaufpreisklausel und sonstigen Umständen treffen müssen.

Unter der Position "A. Eigenkapital", auf welche § 3 Abs. 2 lit. d des Kaufvertrages verweist, hätte gemäß § 224 Abs. 2 (richtig: Abs. 3) HGB das Nennkapital, die Kapitalrücklagen, die Gewinnrücklagen und der Bilanzgewinn bzw. Bilanzverlust ausgewiesen werden müssen. Unter Bedachtnahme auf die bei diesem Vertragspunkt genannte Position "B. Unversteuerte Rücklagen" hätte sich ein buchmäßiges Reinvermögen von S - 22,715.897,99 ergeben. Wohl habe die korrigierte Kaufpreisermittlung vom 3. November 1995 in Punkt 7 die Unschärfe enthalten, dass der Halbjahresverlust nicht unter diesem Punkt abgezogen wurde. Dies sei darin begründet gewesen, dass in der Zwischenbilanz zum 30. Juni 1995 die letzte Verlustumbuchung und somit die Klarstellung der G. und V. noch nicht erfolgt sei, was aber nichts daran ändere, dass die belangte Behörde selbst den Jahresverlust von S 28,338.402,61 festgestellt habe. Auch wenn der Halbjahresverlust in der Zwischenbilanz nicht an passender Stelle angeführt worden sei, ändere dies nichts an der Ersichtlichkeit des Verlustes in der Zwischenbilanz. Die Börsenumsatzsteuerbemessung sei auch nicht akzessorisch zu einer formal einwandfreien Bilanz.

Unter Bedachtnahme auf das aus § 41 Abs. 1 VwGG abgeleitete Neuerungsverbot im verwaltungsgerichtlichen Verfahren ist auf das Vorbringen im Vorlageantrag zu verweisen, wonach der Betrag von S 5,692.000,-- das Eigenkapital gewesen sei, das sich aus der Bilanz zum 31. Dezember 1994 ergeben hätte; das Eigenkapital aus der Zwischenbilanz habe unter Berücksichtigung des Verlustes S - 22,715.897,99 betragen. Daher hätte der Verlust von S 28,338.402,61 jedenfalls das Eigenkapital und damit auch den vereinbarten Preis vermindert.

Grundlage der Entscheidung durch die Abgabenbehörde erster Instanz war die korrigierte Kaufpreisermittlung, die in ihrer Position 6 den mehrfach genannten Halbjahresverlust ausweist, in ihrer Position 7 aber das Unterschreiten der Eigenkapitalgarantie, wobei dem um nicht geforderte ausstehende Einlagen geminderten Eigenkapital von S 1,625.000,-- unversteuerte Rücklagen von S 3,997.504,62 hinzugerechnet wurden, sodass sich gegenüber dem "garantierten" Kapital (das ist der in § 3 Z. 2 lit. d des Kaufvertrages genannte Betrag) eine Differenz von nur S 69.495,38 ergeben hat. Im Berufungsverfahren wurde aber auch die Bilanz zum 30. Jänner 1995 vorgelegt; sie enthält bei den Aktiva unter "A. Eigenkapital" einen Bilanzverlust von S 1,235.552,66 sowohl für den 31. Dezember 1994 als auch für den 30. Juni 1995; unter den Aktiva wird aber ohne weitere Zuordnung zu einer dem § 224 HGB entsprechenden Position nach den Rechnungsabgrenzungsposten ein Verlust von S 28,338.402,61 angeführt. Die Gewinn- und Verlustrechnung für den Zeitraum vom 1. Jänner 1995 bis 30. Juni 1995 weist für 1994 einen Jahresverlust von S 0,--, für 1995 von S 28,338.402,61 aus. Als Bilanzverlust wird dort für 1994 ein Betrag von S 1,235.552,66, für 1995 - und damit im Widerspruch zur Position "A. Eigenkapital - III. Bilanzverlust" per 30.6.1995 in der Bilanz- ein gegenüber 1994 um S 28,338.402,61 erhöhter Betrag, nämlich S 29,537.955,27 ausgewiesen.

Da der Bilanzgewinn beim Eigenkapital (§ 224 Abs. 3 A IV HGB) gesondert auszuweisen ist (siehe auch Gassner-Hofians in Straube, HGB II2 RLG Rz 56 zu § 224) erscheint es tatsächlich aufklärungsbedürftig, ob die belangte Behörde bei Ermittlung der Kaufpreiskomponente laut § 3 Abs. 2 lit. d des Kaufvertrages von einem vollständigen und richtigen Zahlenwerk ausgegangen ist. Während die erstinstanzliche Behörde aufgrund der ihr zur Verfügung stehenden korrigierten Kaufpreisermittlung noch davon ausgehen durfte, dass aufgrund des § 3 Abs. 2 lit. d des Kaufvertrages nur der dort genannte Abzug von S 69.495,38 gerechtfertigt war, hätte die Berufungsbehörde die Widersprüche, die sich

aus der Bilanz und dem dort ausgewiesenen Bilanzverlust ergeben, aufklären müssen. Die belangte Behörde hat in der Gegenschrift zu Recht ausgeführt, dass die Höhe des Kaufpreises nach dem klaren Vertragsinhalt ausschließlich im Vertragspunkt 3 dargestellt wurde, während § 6 auf den Kaufpreis selbst keine Auswirkung hat, sondern lediglich auf die Entrichtung des Kaufpreises. Allerdings hat sie die Tatsachengrundlagen, die eine Ermittlung der Komponente laut § 3 Abs. 2 lit. d erlaubt, nicht vollständig ermittelt, zumal diese Bestimmung, der Terminologie des § 224 Abs. 3 HGB folgend, eine Berücksichtigung des Eigenkapitals per 30. Juni 1995 erfordert. Der Sachverhalt bedarf daher in einem wesentlichen Punkt einer Ergänzung, sodass der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b VwGG aufzuheben war.

Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung konnte aus dem Grunde des § 39 Abs. 2 Z. 3 VwGG Abstand genommen werden.

Wien, am 7. Dezember 2000

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1997160454.X00

Im RIS seit

11.06.2001

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at