



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Mag. Hedwig Dr. Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Johann Jungwirth, Ing. Gottfried Parade und Sabine Leiter über die Berufung der Bw., vertreten durch TPA Horwath Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, 1020 Wien, Praterstraße 62-64, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 27. Februar 2006, ErfNr. xxx/2001 betreffend Rechtsgebühr nach der am 2. November 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 10. April 2001 übermittelte die Berufungswerberin A. Hotel- und Betriebsgesellschaft m.b.H., vormals H. D./B. Errichtungs- und BetriebsgesmbH (in der Folge: Bw.), vorsichtshalber eine Gesellschaftsteuererklärung über eine *"Beteiligung eines echten stillen Gesellschafters ausschließlich am Umsatz, nicht aber am Gewinn oder am Liquidationserlös"* samt einer Kopie einer von der Bw. als Geschäftsherrin und der Stadt D. an der B. als stiller Gesellschafterin unterfertigten und mit 20. März 2001 datierten, als *"Gesellschaftsvertrag zur Errichtung einer echten stillen Gesellschaft"* (in der Folge „Gesellschaftsvertrag“) übertitelten Vertragsurkunde.

In der Präambel des „Gesellschaftsvertrages“ ist ua. festgehalten, dass Gegenstand des Unternehmens der Bw. die durchgreifende Sanierung, die Errichtung und der Betrieb des Schlosses L. in D. an der B. als Schlosshotel D./B. samt

Nächtigungstraktanbau sowie die Errichtung und der Betrieb eines neben dem Schlosshotel D./B. gelegenen Veranstaltungszentrums ist (Pkt.3)

und

dass der zur Errichtung und zum Betrieb des Schlosshotels D./B. sowie des Veranstaltungszentrums erforderliche Kapitalbedarf unter anderem durch die Aufnahme von stillen Gesellschaftern aufgebracht werden soll (Pkt. 6.).

Weiters ist in der Präambel unter Pkt. 5. festgehalten, dass sich das denkmalgeschützte Schloss L. in einem vom Verfall bedrohten, sanierungsbedürftigen Zustand befinde. In der Region D. an der B. befinde sich kein geeignetes, entsprechend modern ausgestattetes und den Anforderungen für Seminare, Bälle, Musikveranstaltungen und dergleichen entsprechendes H..

Dies vorausgeschickt vereinbarten die Bw. und die Stadt D. an der B. die Errichtung einer „echten stillen Gesellschaft“ auszugsweise wie folgt:

„Pkt I. Gesellschafter und Einlagen

1. Die H-. GmbH und die Stadt D. errichten nach Maßgabe der Bestimmungen dieses Gesellschaftsvertrages eine stille Gesellschaft im Sinne des 3. Abschnittes (§§ 178 bis 188 HGB) des Handelsgesetzbuches, wobei sich die Stadt D. als echter stiller Gesellschafter an dem in Punkt 3. der Präambel genannten Unternehmen der H-. GmbH mit einer Vermögenseinlagen beteiligt.

2. Der stille Gesellschafter leistet folgende Einlagen, die jeweils in das Vermögen und Eigentum der H-. GmbH übergehen:

a) eine Bareinlage in der Höhe von netto ATS 45.000.000, (.....);

b) eine Einlage in der Höhe von netto ATS 10,000 .000, (.....), welche in Form einer Verrechnung mit der Kaufpreisforderung aus der Veräußerung der Liegenschaft EZ 418 Grundbuch X. Markt (Schloß L. an der B.), bestehend aus dem Grundstück Nr. 1/1 mit der Grundstücksadresse Xstraße geleistet wird.

3. Der stille Gesellschafter leistet somit Einlagen in der Höhe des Gegenwertes von insgesamt ATS 55,000.000,-- (.....) in das Vermögen und Eigentum der H-. GmbH. Die H-. GmbH erklärt, die Einlagenleistungen anzunehmen.

4.

Die in Punkt 1.2.b) genannte Einlage gilt als zugleich mit bürgerlicher Einverleibung des Eigentumsrechtes ob der Liegenschaft t EZ 418 Grundbuch X. Markt (Schloß L. an der B.), bestehend aus dem Grundstück Nr. 1/1 mit der Grundstücksadresse Xstraße für die H-. GmbH geleistet.

II. Dauer der stillen Gesellschaft, Geschäftsjahr

1. Die stille Gesellschaft beginnt mit der Unterfertigung dieses Gesellschaftsvertrages und ist auf unbestimmte Zeit errichtet.

2.

III. Konten der stillen Gesellschaft

1. 1. Für den stillen Gesellschafter werden ein Einlagenkonto sowie ein Verrechnungskonto eingerichtet und geführt.
2. Auf dem Einlagenkonto werden die Einlagen des stillen Gesellschafters zum Nominale gebucht. Das Einlagenkonto ist fest und unverzinslich.
3. Auf dem Verrechnungskonto werden die dem stillen Gesellschafter zugewiesene Umsatzbeteiligung bei deren Fälligkeit, im Abzugsweg zu entrichtende, dem stillen Gesellschafter zuzurechnende, Abgaben sowie die Entnahmen des stillen Gesellschafters verbucht. Der jeweilige Haben-Saldo wird nicht verzinst.

IV. Umsatzbeteiligung

1. Der stille Gesellschafter ist an dem in Punkt 3. der Präambel genannten Unternehmen ausschließlich mit vier Prozent der in einem Geschäftsjahr erwirtschafteten und nach Maßgabe dieses Punktes IV. ermittelten Nettoumsätze (Nettoerlöse) beteiligt; von der Beteiligung zu entrichtende Abgaben, insbesondere die Kapitalertragsteuer, trägt der stille Gesellschafter. Unter Nettoumsätzen (Nettoerlösen) sind alle tatsächlich der H. GmbH aus dem Nächtigungs-, Gastronomie- und Veranstaltungsbetrieb für betriebseinschlägige Lieferungen und Leistungen zufließenden Erträge (ohne Umsatz- und sonstige Verkehrsteuern) unter Ausschuß von jeglichen hievon zu entrichtenden Steuern Gebühren und Belastungen wie der Ortstaxe, unter Ausschluss von Förderungen und unter Ausschluss von jeglichen Posten durchlaufenden Charakters (Erträge, welche ohne Aufschlag weitergegeben werden), abzüglich aller Ertragsminderungen wie z.B. durch Rabatte, Skonti oder Ausfälle, zu verstehen.

Der stille Gesellschafter ist hingegen weder an den sonstigen Erträgen, noch am Vermögen, an den stillen Reserven, dem Firmenwert (good will) oder einem Liquidationserlös des Unternehmens der H. GmbH beteiligt.

Der stille Gesellschafter nimmt daher nur am Umsatz, jedoch weder am Gewinn noch an einem allenfalls erwirtschafteten Verlust teil.

2.

V. Buchführungspflicht / Jahresabschluß / Bemessungsgrundlage für die Beteiligung

1. Die H-. GmbH ist verpflichtet, die erforderlichen Bücher im Sinne des § 189 HGB zu führen und in diesen die Handelsgeschäfte sowie die Lage des Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung ersichtlich zu machen.
2. Die H-. GmbH ist gegenüber dem stillen Gesellschafter verpflichtet, für jedes Geschäftsjahr innerhalb von 5 (fünf) Monaten nach dem Ende des jeweiligen Geschäftsjahres einen den Bestimmungen der §§ 193 ff. HGB entsprechenden Jahresabschluß aufzustellen.
3. Der stille Gesellschafter ist berechtigt, von der H-. GmbH eine Abschrift des festgestellten Jahresabschlusses zu verlangen. Einwände gegen den Jahresabschluß sind bei sonstigem Ausschuß unter detaillierter Angabe und Begründung der Beanstandungen innerhalb einer Frist von zwei Monaten ab Erhalt des Jahresabschlusses schriftlich zu erheben, andernfalls der Jahresabschluß als genehmigt gilt.
4. Der gemäß Punkt V.2. aufgestellte und auch festgestellte Jahresabschluß stellt die Grundlage für die Ermittlung des Umsatzes zum Zweck der Berechnung der Umsatzbeteiligung des stillen Gesellschafters gemäß Punkt IV.1. dar.

VI. Entnahmen

1. Der stille Gesellschafter ist grundsätzlich berechtigt, jederzeit Entnahmen zu Lasten eines Haben-Saldos seines Verrechnungskontos zu tätigen. Entnahmen sind jedoch insofern unzulässig, als das Verrechnungskonto einen Negativ-Saldo aufweist oder die Berichtigung

von im Abzugsweg zu entrichtenden, dem stillen Gesellschafter zuzurechnenden Abgaben aus dem verbleibenden Haben-Saldo nicht sichergestellt wäre.

2. Entnahmen zu Lasten des Einlagenkontos sind unzulässig.

3. Der stille Gesellschafter ist nicht verpflichtet behobene Umsatzbeteiligungen wegen allfälliger späterer Verluste zurückzubezahlen.

VII. Geschäftsführung I Kontrollrechte des stillen Gesellschafters I Beirat

1. Die Geschäftsführung des Unternehmens der H-. GmbH obliegt ausschließlich der H-. GmbH. Die H-. GmbH entscheidet bei der Vornahme von Geschäftsführungsmaßnahmen nach eigenem Ermessen.

2. Die H-. GmbH hat jedoch vor dem Erwerb oder der Aufnahme weiterer Betriebe oder Unternehmen die Zustimmung des stillen Gesellschafters einzuholen.

3. Die H-. GmbH wird aus den im Betrieb ihres Unternehmens geschlossenen Geschäften alleine berechtigt und verpflichtet.

4. Der stille Gesellschafter ist berechtigt, von der H-. GmbH Auskünfte betreffend den Jahresabschluß zu verlangen.

5. Zur Unterstützung der Geschäftsführung des Unternehmens der H-. GmbH wird ein Beirat eingerichtet, welcher aus drei Personen besteht. Die H-. GmbH entsendet zwei Personen. Die H-. GmbH wird die Mitglieder des Beirats zumindest vierteljährlich schriftlich über die laufende Entwicklung des Unternehmens der H-. GmbH informieren, und zwar vor allem durch Übersendung geschäftsüblicher - Controlling-Unterlagen. Das vom stillen Gesellschafter entsendete Beiratsmitglied ist berechtigt und verpflichtet, den stillen Gesellschafter laufend über seine Wahrnehmungen im Beirat zu berichten.

VIII. Betriebspflicht I Vorbenützungsrecht

1. Die H-. GmbH ist gegenüber dem stillen Gesellschafter verpflichtet, längstens binnen 6 (sechs) Monaten nach tatsächlicher Fertigstellung des Schloßhotels D./B. und des Veranstaltungszentrums und Vorliegen aller für deren Errichtung und Betrieb erforderlichen Bewilligungen den Betrieb des in Punkt 3. der Präambel genannten Unternehmens aufzunehmen.

2. Die H-. GmbH ist gegenüber dem stillen Gesellschafter verpflichtet, nach Aufnahme des Betriebes des in Punkt 3. der Präambel genannten Unternehmens - ausgenommen zu Zwecken einer baulichen oder sonstigen Umgestaltung, Renovierung oder aus ähnlichen Gründen - den Betrieb nicht länger als 6 (sechs) Monate hindurch ohne Unterbrechung einzustellen.

3. Die H-. GmbH räumt dem stillen Gesellschafter ab Aufnahme des Betriebes des in Punkt 3. der Präambel genannten Unternehmens auf Dauer dieses Vertrages ein Vorbenützungsrecht hinsichtlich des Veranstaltungszentrums nach Maßgabe dieses Punktes VIII. ein. Das Vorbenützungsrecht erstreckt sich auf insgesamt 50 fünfzig Tage im Kalenderjahr

.....

4. Für im Rahmen des Vorbenützungsrechtes des stillen Gesellschafters bestellte Termine hat der stille Gesellschafter für die Benützung des Veranstaltungszentrums (gesamte Saalfläche) ein Benützungsentgelt von netto ATS 15.000,-- (.....) zuzüglich Umsatzsteuer per diem zu entrichten. Zur Bemessung des vorgenannten Benützungsentgelts wird festgehalten, daß dieses erheblich, und zwar zumindest 35 (fünfunddreißig) %, unter dem Listenpreis liegt.

.....

Der stille Gesellschafter garantiert der H-. GmbH jedoch, für zumindest 75 (fünfundsiebzig) Tage pro 3-Jahres-Periode, die erste Periode beginnend mit Aufnahme des Betriebes des in Punkt 3. der Präambel genannten Unternehmens, von seinem Vorbenützungsrecht Gebrauch zu machen und hierfür das Benützungsentgelt zu entrichten.

.....

Das Benützungsentgelt ist auch und insofern dann ungekürzt zu entrichten, wenn bzw. als der stille Gesellschafter nicht zumindest 75 (.....) Tage pro 3-Jahres-Periode von seinem Vorbenützungsrecht im Sinn der vorstehenden Bestimmungen Gebrauch macht bzw. verbindlich bestellte Termine nicht wahrgenommen werden.

.....

5.

6. Der stille Gesellschafter leistet bei Aufnahme des Betriebes des in Punkt 3. der Präambel genannten Unternehmens eine einmalige unverzinsliche Vorauszahlung in der Höhe von ATS 2.000.000,-- (.....) zuzüglich Umsatzsteuer an die H-. GmbH, welche mit jeglichen Entgelten und Forderungen der H-. GmbH für oder im Zusammenhang mit der Benützung des Veranstaltungszentrums gegenverrechnet wird.

IX. Beendigung der stillen Gesellschaft

1. Die stille Gesellschaft kann von jedem Vertragsteil unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 9 (...) Monaten zum Ende eines jeden Geschäftsjahres gekündigt werden. Der stille Gesellschafter verzichtet jedoch auf eine ordentliche Kündigung vor dem 31.12.2025 und die H-. GmbH nimmt diesen Kündigungsverzicht an.

2. Die Kündigung hat bei sonstiger Rechtsunwirksamkeit schriftlich zu erfolgen.

3. Unbeschadet der Möglichkeit, die stille Gesellschaft durch ordentliche Kündigung zu beenden, verbleibt jedem Vertragsteil das Recht, die stille Gesellschaft aus wichtigem Grund mit sofortiger Wirkung zu beenden.

4. Folgende wichtige Gründe berechtigen den stillen Gesellschafter zur Beendigung der stillen Gesellschaft mit sofortiger Wirkung:

a) die rechtskräftige Eröffnung eines Konkursverfahrens über das Vermögen der H-. GmbH;

b) die rechtskräftige Abweisung eines gegen die H-. GmbH gerichteten Antrages auf Eröffnung eines Konkursverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens;

c) die entgegen Punkt VIII.1. erfolgende Nichtaufnahme des Betriebes oder die entgegen Punkt VIII.2. erfolgende Einstellung des Betriebes,

d) die Weigerung der H-. GmbH, dem stillen Gesellschafter trotz Vorliegen des Jahresabschlusses eine Abschrift von diesem zu übermitteln

e) wenn die H-. GmbH den Mitgliedern des Beirats trotz schriftlicher Mahnung und Setzung einer Nachfrist von zwei Monaten entgegen Punkt VII.5. keine oder nur offensichtlich unzureichende Informationen über die laufende Entwicklung des Unternehmens der H-. GmbH zur Verfügung stellt,

f) die Übernahme von mehr als 25 (fünfundzwanzig) % der Stammeinlagen (Herstellung eines wesentlichen Einflusses) an der H-. GmbH durch Rechtspersonen, welche nicht einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union angehören.

5.

6. Die vorzeitige Beendigung der stillen Gesellschaft läßt jegliche Ansprüche, insbesondere solche auf Schadenersatz, unberührt.

X. Auseinandersetzung bei Auflösung

1. Im Falle der rechtswirksamen Beendigung der stillen Gesellschaft hat der stille Gesellschafter ausschließlich Anspruch auf eine Barabfindung nach Maßgabe der Bestimmungen dieses Vertragspunktes X.

2. Die Abfindung entspricht dem Haben-Saldo des Einlagen- und des Verrechnungskontos abzüglich noch im Abzugsweg zu entrichtender, dem stillen Gesellschafter zuzurechnender Abgaben. Ein allfälliger Negativ-Saldo des Verrechnungskontos ist - unbeschadet der Bestimmungen des Punktes VI. - vom stillen Gesellschafter auszugleichen.

3.

4. Die Barabfindung ist in zwei gleichen, unverzinslichen Raten zur Zahlung fällig,
.....

5. Festgehalten wird, daß die vom stillen Gesellschafter gewährte Einlage durch ein Pfandrecht im Betrag von ATS 55.000.000,-(.....) ob der im Punkt 1.2.b.) genannten Liegenschaft im ersten Geldsatzrang grundbücherlich sichergestellt wird.

XI. Geheimhaltung

.....

XII. Änderungen, Ergänzungen

1. Neben diesem Vertrag bestehen keinerlei mündliche oder schriftliche Abreden. Allfällige vor Abschluß dieses Vertrages getroffene schriftliche oder mündliche Vereinbarungen, die im Widerspruch zur diesem Vertrag stehen, verlieren bei Vertragsabschluß ihre Gültigkeit.

2.

XIII. Mitteilungen

.....

XIV. Aufschiebende Bedingung / Geschäftsgrundlage

1.

2. Der in Punkt 1.2.b) genannte Kaufvertrag stellt eine Geschäftsgrundlage dieses Gesellschaftsvertrages dar.

3. Umgekehrt stellt auch der rechtswirksame Abschluß dieses Gesellschaftsvertrages eine Geschäftsgrundlage des in Punkt 1.2.b) genannten Kaufvertrages dar; diese Geschäftsgrundlage fällt jedoch wegen einer Auflösung dieses Gesellschaftsvertrages ex nunc wie z.B. bei Kündigung oder vorzeitiger Auflösung nicht weg.

XV. Salvatorische Klausel

.....

XVI. Erfüllungsort / Gerichtsstand / Anwendbares Recht

.....

XVII. Sonstiges

1. Der stille Gesellschafter ist bei sonstiger Rechtsunwirksamkeit ohne in jedem einzelnen Fall schriftlich erteilte Zustimmung durch die H-. GmbH nicht berechtigt, seine Rechte aus dem Gesellschaftsvertrag, sei es ganz oder teilweise, an Dritte zu übertragen, abzutreten, zu verpfänden oder sonst hierüber zu verfügen. Dies gilt nicht für eine Übertragung bzw. Abtretung an eine Gesellschaft, welche dem Betrieb städtischer Unternehmen dient und mehrheitlich von der Stadt D. gehalten wird.

.....

4. Der stille Gesellschafter sichert auf Dauer dieser stillen Gesellschaft der H-. GmbH ausdrücklich zu, Veranstaltungen vorrangig im von der H-. GmbH geführten Veranstaltungszentrum placieren; dies gilt nicht für Kleinveranstaltungen von bis zu 50 Teilnehmern.

.....

Die mit der Errichtung dieses Vertrages verbundenen Kosten sowie allfälligen Abgaben und Gebühren werden von der H-. GmbH getragen.

....."

Weiters wurde dem FAG ein Kaufvertrag vom 19./20. März 2001, abgeschlossen zwischen der Stadt D. als Verkäuferin und der Bw. als Käuferin über den Verkauf der Liegenschaft Schloss L. an der B. gegen einen Kaufpreis von S 10.000.000,00 angezeigt.

Pkt. IV. dieses Kaufvertrages lautet wie folgt:

„Die Berichtigung des Kaufpreises erfolgt im Verrechnungsweg dergestalt, daß sich der Verkäufer als echter stiller Gesellschafter im Sinne des 3. Abschnittes (§§ 178 bis 188 HGB) des Handelsgesetzbuches am durch den Käufer nach durchgreifender Sanierung und entsprechenden Errichtungsmaßnahmen aufzunehmenden Betrieb des Schlosses L. in D. an der B. als 4-Sterne-Schloßhotel D./B. und am durch den Käufer nach Errichtung aufzunehmenden Betrieb eines neben dem Schloßhotel D./B. gelegenen Veranstaltungszentrums mit einer Vermögenseinlage in Höhe von ATS 55.000.000,-- (.....) gegen Gewährung einer Umsatzbeteiligung beteiligt, wovon ein Teilbetrag in Höhe von ATS 10.000.000,-- (.....) durch den in Punkt III vereinbarten Kaufpreis aufgebracht wird“.

Unter Pkt. VIII. bestellte die Bw. als Käuferin der Stadt als Verkäuferin „zur Sicherstellung des Anspruches des Verkäufers als stillen Gesellschafters gegen den Käufer auf Rückzahlung der in Punkt IV. genannten Einlage von ATS 55.000.000,--(.....) aufgrund des zwischen den Vertragsteilen bestehenden stillen Gesellschaftsverhältnisses" die vertragsgegenständliche Liegenschaft zum Pfand.

Auf Grund dieses, von der Bw. offen gelegten Sachverhaltes vom 20. März 2001 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) gegenüber der Bw. mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 24. Oktober 2001 ausgehend von der stillen Einlage in Höhe von S 55.000.000,00 Gesellschaftsteuer für einen ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1 KVG) mit S 550.000,00 fest.

Dagegen wendete die Bw. ein, es handle sich um eine Beteiligung an den Nettoumsätzen und nicht am Ertrag.

Unter Nettoumsätze seien alle tatsächlich der Bw. aus dem Nächtigungs-, Gastronomie- und Veranstaltungsbetrieb für betriebseinschlägige Lieferungen und Leistungen zufließenden Erlöse unter Ausschluss von jeglichen hievon zu entrichtenden Steuern und Gebühren zu verstehen.

Weiters verwies die Bw. an Hand einer Prognoserechnung, wonach bei der gegenständlichen Umsatzbeteiligung die Verzinsung rund 3,27% ab dem ersten Jahr des Vollbetriebes bis rund 4,34% im Jahr 2013 betragen würde, auf den Unterschied einer wie hier vereinbarten, vom Umsatz abhängigen Verzinsung und einer vom Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit abhängigen Verzinsung.

Bei einer gewinnabhängigen Beteiligung wäre es erst nach rund 10 Jahren zu einer Verzinsung gekommen.

Ausdrücklich verwies die Bw. auf die Absicht der Parteien nach einer konstanten Verzinsung, ohne das Risiko der Gewinnentwicklung mittragen zu müssen.

Entsprechend diesem Vorbringen wurde der Berufung mit Berufungsentscheidung des UFS vom 7. 11. 2005 stattgegeben und der angefochtene Gesellschaftssteuerbescheid ersatzlos aufgehoben.

In der Folge setzt das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) gegenüber der Bw. mit dem nunmehr angefochtenen Gebührenbescheid vom 27. Februar 2006 für den gegenständlichen Gesellschaftsvertrag ausgehend von einer Kreditsumme von S 55.000.000,00 (entspricht € 3.997.005,88) eine Gebühr gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 GebG in Höhe von 0,8 % der Kreditsumme, somit in Höhe von € 31.976,05 fest, wogegen die Bw. rechtzeitig eine Berufung einbrachte

Die Berufung wurde vom FAG im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, dass der gebührenpflichtige Tatbestand mit der Einräumung der Verfügungsmacht über eine bestimmte Geldsumme erfüllt sei.

In der Berufung bzw. im Vorlageantrag führte die Bw. zum Sachverhalt Folgendes aus:

„Mit Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer echten stillen Gesellschaft vom 20. März 2001 (in der Folge auch kurz Gesellschaftsvertrag genannt) wurde zwischen der H. D./B. Errichtungs- und Betriebsgesellschaft m.b.H., nunmehr A. Hotel- und Betriebsgesellschaft m.b.H. (im Folgenden Schloss GmbH oder auch Geschäftsherrin genannt), firmiert unter FN xxxi, und der Stadt D. an der B. (im Folgenden Stadt WY oder Stiller genannt) eine echte stille Gesellschaft errichtet.

Hierbei beteiligte sich die Stadt WY als stille Gesellschafterin an der Schloss GmbH mit einer Vermögenseinlage von insgesamt EUR 3.997.005,87, wobei die Schloss GmbH als Geschäftsherrin fungiert.

Entsprechend dem vorliegenden Gesellschaftsvertrag wurde die stille Gesellschaft auf unbestimmte Zeit errichtet. Gegenstand des Unternehmens der Schloss GmbH ist die Errichtung und der Betrieb des Schlosses L. in D. an der B. als Schlosshotel samt

Nächtigungstraktenbau, sowie die Errichtung und der Betrieb eines Veranstaltungszentrums. Als Vergütung der Stadt WY sieht der Gesellschaftsvertrag eine Beteiligung an den Nettoumsätzen im Ausmaß von vier Prozent vor (ausschließliche Umsatzbeteiligung). Eine Beteiligung an den stillen Reserven, Gewinnen (dh Erträgen), bzw. Liquidationsgewinnen oder am Firmenwert besteht nicht.

Neben den solchen Verträgen inhärenten Bestimmungen über Entnahmen, Geschäftsführung, Betriebspflicht oder Ausübung der Kontrollrechte, enthält der vorliegende Gesellschaftsvertrag auch ausführliche Vereinbarungen im Zusammenhang mit einem Vorbenützungsrecht, welches die Stadt WY zur begünstigten Benutzung der Veranstaltungsräumlichkeiten des Schlosshotels berechtigt."

Neben dem Einwand, dass der angefochtene Bescheid mangelhaft begründet sei, sowie allgemeinrechtlichen Ausführungen zur Vertragsauslegung und zum rechtlichen Wesen des Kreditvertrages, des partiarischen Darlehens und der stillen Gesellschaft erklärte die Bw., dass dem offenkundigen und wahre Wille entsprechend unzweifelhaft eine stille Gesellschaft vorliege.

Die Einräumung der Verfügungsmacht über einen bestimmten Geldbetrag sei nur ein Essentiale eines Kreditvertrages im Sinne des Gebührengesetzes.

Eine Verwandtschaft zum Kreditvertrag, wie dies die Behörde behaupte, könne hingegen gänzlich ausgeschlossen werden, da bei einem Kreditverhältnis eine vorgegebene und prognostizierbare Verzinsung, welche mit Sicherheit nicht vom Umsatz des Kreditnehmers abhängig sei, bestehe und dementsprechend bei Betrachtung der stillen Gesellschaft mit Ertrag- bzw. Umsatzbeteiligung sich nur eine Abgrenzungsfrage hinsichtlich partiarischer Austauschverhältnisse in Form eines Darlehens stellen könne.

Unter dem Punkt „Leistung der Einlagen“ erklärte die Bw., dass die Leistung der Einlagen des Stillen im vorliegenden Fall wie folgt vorgesehen sei:

Bareinlage in Höhe von € 3.270.277,53 (ATS 45 Mio)

Sacheinlage in Höhe von € 726.728,34 (ATS 10 Mio)

Die Sacheinlage in Höhe von EUR 726.728,34, welche in Form einer Verrechnung mit der Kaufpreisforderung aus der Veräußerung der Liegenschaft Schloss L. an der B., bestehend aus den Grundstück Nr. 1/1 erfolgt sei, gelte als zugleich mit der bürgerlichen Einverleibung des Eigentumsrechts für die Geschäftsherrin als geleistet.

Gemäß Punkt XIV.2. des Gesellschaftsvertrages sei die gesamte stille Gesellschaft (dh auch mit jenem Teil der als Bareinlage geleistet wurde) im vorliegenden Fall untrennbar mit dem Schicksal des Kaufvertrages über die Liegenschaft Schloss L. an der B. verbunden und somit könne die von der Behörde behauptete "Verfügung über einen gewissen Geldbetrag" wohl auch nicht einmal im Ansatz vorliegen.

In der Zusammenfassung im Vorlageantrag vertrat die Bw. dazu die Ansicht, dass neben Barmitteln auch ein Grundstück eingelegt worden sei.

Zur Rückführung der Einlagen meinte die Bw., dass eine Regelung, wie sie Punkt X.2. des Gesellschaftsvertrages vorsehe, nämlich, dass der Habensaldo des Einlage- und Verrechnungskontos abzüglich noch im Abzugswege zu entrichtender dem stillen Gesellschafter zuzurechnender Abgaben zur Rückzahlung komme, decke sich nicht mit dem Wesen und Verständnis, das ein Kreditvertrag über einen Rückzahlungsanspruch besitze bzw. voraussetze.

Zur Laufzeit erklärte die Bw., dass Punkt II.1. des Gesellschaftsvertrages zu entnehmen sei, dass die stille Gesellschaft auf unbestimmte Zeit errichtet worden sei, wobei Punkt IX.1. ergänze, dass eine erstmalige ordentliche Kündigung seitens der Stadt D. an der B. nicht vor dem 31. Dezember 2025 erfolgen könne. Der Fall einer außerordentlichen Kündigung aus wichtigem Grund bleibe hiervon freilich unberührt.

Der wirtschaftliche Zweck des Gesellschaftsverhältnisses sei extrem langfristig und an keine bestimmte bzw. vorhersehbare Zeitspanne geknüpft.

Im Ergebnis sei die stille Gesellschaft auf unbestimmte Zeit errichtet worden.

Diesem Faktum stehe auch der Kündigungsverzicht nicht entgegen, da die einseitige Einräumung eines Kündigungsverzichtes nicht mit einer begrenzten Laufzeit gleichgesetzt werden könne.

Das hingegebene Kapital sei somit in zeitlicher Hinsicht derart eng mit Unternehmen verknüpft, dass es auf lange Sicht gesehen dessen Schicksal teilen solle und in das Gesellschaftsverhältnis mit einfließe. Eine Betrachtung als Kreditierung sei aufgrund der unbefristeten Einlage der Stadt D. an der B. gänzlich ausgeschlossen.

Unter dem Punkt „Zins- und Provisionszahlungen“ führte die Bw. unter Hinweis auf Punkt IV. des Gesellschaftsvertrages aus, dass die Vereinbarung einer Vergütung im Falle der stillen Gesellschaft ein unabdingbares Wesensmerkmal sei. Die Höhe der Vergütung - dh. sei sie im Verhältnis zum Kapitaleinsatz auch noch so gering - habe keinen Einfluss auf das Wesen einer stillen Gesellschaft, solange eine Beteiligung am Gewinn bzw. Umsatz des Handelsgewerbes bestehe. Im vorliegenden Fall betrage die Beteiligung vier Prozent vom Jahresumsatz.

Dem Wesen des Kreditvertrages sei eine fixe oder aber variable - vom Kapitalmarkt abhängige - Verzinsung inhärent. Ein Vergütungsanspruch, welche hingegen auf den Erfolg des Kreditnehmers abstelle, spreche eindeutig - trotz bestehender Vertragsfreiheit - gegen einen Kreditvertrag, wobei die Bw. darauf hinwies, in diesem Punkt kein Unterschied zwischen partiarischem Darlehen und stiller Gesellschaft bestehe und es dementsprechend keinen Sinn

machte, eine identische Ergebnispartizipation zur Abgrenzung zwischen stiller Gesellschaft und partiarischem Darlehen heranzuziehen.

Zur Betriebspflicht meinte die Bw. im Wesentlichen, dass die Betriebspflicht kein geeignetes Abgrenzungskriterium für die Differenzierung zwischen partiarischem Darlehen und stiller Gesellschaft liefere.

Die Abgrenzung zum Kreditverhältnis vollziehe sich auf Ebene der Ergebnispartizipation, da ein Kreditgeber schon alleine aus reinem Sicherheitsgedanken daran interessiert sein müsse, dass der Kreditnehmer - im Falle eines Unternehmers - seinen laufenden Geschäftsbetrieb aufrechterhalte, um die Kreditraten vertragsgemäß erfüllen zu können. Die Betriebspflicht vor dem Hintergrund der Ergebnispartizipation sei nicht Gegenstand der Motivation eines Kreditgebers.

Im Falle einer Schließung des laufenden Geschäftsbetriebes würde ein Kreditgeber dann keinen Handlungsbedarf sehen, wenn die vereinbarten Raten - aus was für Quellen auch immer - weiterhin getilgt würden. Ein Kreditgeber habe schon rechtlich (Ausnahme: explizit vereinbart) keine Handhabe, eine Betriebspflicht durchzusetzen, sodass im Falle eines fälligen Kredites nur die Verwertung von Sicherheiten bzw. Schadensersatzansprüche verblieben, wohingegen im Falle des Stillen die Untätigkeit gerichtlich geltend gemacht werden könne. Dazu verwies die Bw. auf Punkt VIII. 1. und 2. des Gesellschaftsvertrages die Betriebspflicht des Geschäftsherrn regelten. Es sei vereinbart worden, dass der Betrieb ohne wesentliche Unterbrechungen (maximal sechs Monate) geführt werden müsse, andernfalls Punkt IV.4.c) das Recht auf außerordentliche Kündigung einräume. Da diese Regelung den gesetzlichen Anforderungen der §§ 178 ff HGB gerecht wird, sei die Annahme eines Kreditvertrages jedenfalls denkunmöglich.

Unter dem Punkt „Mitwirkungs- und Kontrollrechte, Besicherung“ meinte die Bw., dass zur Abgrenzung einer stillen Gesellschaft ua. auch Mitwirkungs- und Kontrollrechte heranzuziehen seien, da ein Gesellschaftsverhältnis idR mehr Mitwirkungs- und Kontrollrechte als ein Kreditverhältnis begründe.

Der Gesellschaftsvertrag treffe keine gegenteiligen Vereinbarungen, sondern sehe gesetzeskonform in Punkt V. die Erstellung und Übermittlung des Jahresabschlusses sowie die Anmeldung von Einwendungen vor. In diesem Punkt bestehe somit keine Einschränkung bzw. eine Minimierung bestehender Kontrollrechte.

Das Recht auf Auskunftserteilung im Zusammenhang mit dem Jahresabschluss, welches ebenso ein typisches Recht des Stillen sei, sei vertraglich in Punkt VII.4. des Gesellschaftsvertrages geregelt worden.

Der Stille sei, dem Zweck der stillen Gesellschaft entsprechend, von der Geschäftsführung ausgeschlossen. Je nach Vertrag könnten Mitwirkungsrechte in unterschiedlicher Intensität

ausgestaltet werden.

Im vorliegenden Fall sei darauf hinzuweisen, dass in Punkt VII.2. des Gesellschaftsvertrages explizit die Zustimmung des Stillen im Falle außergewöhnlicher Geschäfte vorsehe. Da aber auch der Kommanditist an der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit idR nicht partizipiere, sondern seinen Einfluss meist nur über zustimmungspflichtige Geschäfte, welche in der Regel ebenso außergewöhnlich seien, geltend machen könne, liege in der vertraglichen Formulierung keine, die allgemeinen Mitwirkungsrechte eines Stillen einschränkende Vereinbarung vor.

Darüber hinaus sei ergänzend angemerkt, dass das Fehlen entsprechender Vereinbarungen (gemeint Mitwirkungsrechte) nicht gegen das Vorliegen einer echten stillen Gesellschaft spreche.

Weiters verwies die Bw. auf die Etablierung eines Beirates lt. Punkt V11.5. des Gesellschaftsvertrages, die kein "leeres" Recht darstelle, da gemäß IX. 4.d. des Gesellschaftsvertrages dem Stillen das Recht zur außerordentlichen Kündigung eingeräumt werde, wenn die Berichterstattung des Beirates verspätet erfolge bzw. offensichtlich unzureichende Informationen über die laufende Entwicklung des Unternehmens zur Verfügung gestellt würden.

Die Abgrenzung zum Kreditvertrag vollziehe sich nun ua. darin, als dass ein Kreditgeber zwar ebenso wie ein Stiller oder partiarischer Darlehensgeber ein Kontrollrecht zur Wahrung seiner Ansprüche benötige, dieses allerdings einerseits nicht gesetzlich festgeschrieben sei, sondern vielmehr vertraglich ausbedungen werden müsse und andererseits auf die Sicherung der Kreditvaluta abstelle und sich nicht wie im vorliegenden Fall auf das Gesellschaftsverhältnis beziehe. Die Gleichsetzung dieser Kontrollrechte sei jedenfalls nicht möglich, da diese unterschiedlichen Motivationen entsprängen und unterschiedliche Ziele verfolgten.

Der Ausschluss der Verlustbeteiligung spricht nach Ansicht der Bw. keinesfalls für einen Kreditvertrag.

Zur Kündigungsfrist und den Auflösungsgründen verwies die Bw. auf Pkt. IX. 1. und 4. des Vertrages und meinte dazu, dass diese Kriterien kaum mit dem Wesen eines (üblichen) Kreditvertrages vereinbar wären.

Zur Regelung im Punkt XVII. 4. meinte Bw. im Besonderen, dass es sich dabei um eine Treuepflicht handle, welche wie ein Wettbewerbsverbot im Sinne des Gesetzes wirke.

Auch die Geschäftsherrin nehme ihre Treuepflicht, welche den gemeinsamen Gesellschaftszweck berühre, dahingehend war, als sie der Stadt D. an der B. ein weitgehendes Vorbenützungsrecht einräume und in Bezug auf Veranstaltungen vorrangig die Stadt D. an der B. betreue.

Unter dem Punkt „Veräußerung/Übertragung der Beteiligung“ meint die Bw., dass die Abtretbarkeit der Beteiligung ein Abgrenzungskriterium zwischen stiller Gesellschaft und partiarischem Darlehen sei, und verweist dazu auf Pkt. XVII. 1 des Vertrages, wonach die Rechte des Stillen, welche ihm aus dem Gesellschaftsvertrag erwachsen, nicht an Dritte übertragen, abgetreten oder verpfändet werden können, sofern die Geschäftsherrin hierzu nicht ausdrücklich ihre schriftliche Zustimmung erteilt.

Unter dem Punkt „Wirtschaftliche Zielsetzung – gemeinsame Gesellschafterinteressen“ meinte die Bw. ua., dass das gemeinschaftliche Gesellschaftsinteresse sowohl für die Bw., wie auch für die Stadt D. an der B. in der Etablierung eines wirtschaftliche Hotelbetriebs samt Veranstaltungszentrum gelegen sei

Unter Hinweis auf das Vorbenützungsrecht im Pkt. VIII. 3. ff des Vertrages meint die Bw., dass es neben der Sanierung und Revitalisierung des Schlosses Ziel der Stadt D. an der B. gewesen sei, auch über ein dringen benötigtes Veranstaltungszentrum zu verfügen.

Die wechselseitige Symbiose, repräsentiert durch Fremdenverkehr und Arbeitskräfteangebot, unterstreiche die gemeinsamen Interessen und das gemeinsame Wollen und Wirken.

Es sei im gemeinsamen Gesellschaftsinteresse gelegen, einen gewinnbringenden Hotel- und Veranstaltungsbetrieb aufzubauen und diesen langfristig zu führen. Die Stadt D. an der B. verwirkliche neben direkten Ertragszielen, welche beispielsweise durch die Umsatzbeteiligung zum Ausdruck komme, auch indirekte Ziele, welche vor allen Dingen in der Steigerung des gesamten regionalen Wohlstandes durch die Anziehung eines vermehrten Fremdenverkehrsaufkommens gelegen seien. An diesem wiederum partizipiere der Geschäftsherr, sodass eine enge Verknüpfung, welche ihren Ausdruck im Gesellschaftsverhältnis finde und absolut gegen das Bestehen eines Kreditvertrages spreche, vorliege. Diese wirtschaftliche Zielsetzung spreche ebenso gegen das Bestehen eines partiarischen Austauschverhältnisses (Darlehen).

Die fehlende Berechtigung der Stadt D. an der B., die Rechte aus dem Gesellschaftsvertrag zu übertragen, zu verpfänden, abzutreten oder sonst wie hierüber zu verfügen, spreche eindeutig für das Bestehen einer stillen Gesellschaft.

Dass somit im Ergebnis das Bestehen eines Kreditvertrages absolut denkunmöglich sei, sei ausreichend dargelegt worden.

Nach einer telefonischer Rückfrage beim Referenten, anlässlich welcher die Bw. darauf hingewiesen wurde, dass die Ansicht, dass für eine stille Gesellschaft eine Umsatzbeteiligung ausreiche, in der Judikatur und Literatur wohl keine Deckung finde, übermittelte die Bw. am 29. Oktober 2010 eine weitere Stellungnahme, in welcher sie neben der neuerlichen Darstellung des bisherigen Vorbringens und der Darstellung der Entwicklung des

Vertragsverhältnisses und der Umsatzbeteiligung nach dem Vertragsabschluss auch eine Umdeutung in eine bürgerlich rechtliche Gesellschaft in Betracht zog. Dazu meinte die Bw. ua., dass ein gemeinsamer Nutzen bzw. gemeinsamer Zweck, die Beitragsleistung aller Gesellschafter und die Ausgestaltung als Dauerschuldverhältnis als Wesensmerkmale einer bürgerlich-rechtlichen Gesellschaft gelten. Der gemeinsame Zweck sei die gewinnbringende Führung des Hotelbetriebes.

In der am 2. November 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Referenten auf die vorliegende Aktenlage einschließlich der Vorbringen im vorangegangenen Gesellschaftsteuerverfahren und im Besonderen auf die Maßgeblichkeit des Urkundeninhaltes und des sich daraus erschließenden Parteienwillen verwiesen. Weiters verwies der Referent unvorgreiflich der mündlichen Verhandlung auf Judikatur und Literatur, wonach entsprechend der vorliegenden Aktenlage im Wesentlichen mangels Gewinnbeteiligung der Stadt D. an der B. und mangels gemeinsamen Zweck weder eine stille Gesellschaft noch eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts sondern ein Kreditvertrag vorläge.

In Zusammenhang mit der behaupteten Sacheinlage wurde seitens des Referenten weiters Folgendes vorgehalten:

„Wenn die Bw. meint, dass hinsichtlich eines Betrages von S 10.000.000,00 die Einlage eines Grundstückes gegeben sei, so ist dazu zu sagen, dass hier zwar eine Vertragskoppelung zwischen dem „Gesellschaftsvertrag“ und dem Kaufvertrag vorliegt, der als Kreditvertrag zu beurteilende „Gesellschaftsvertrag“, mit welchem der „erforderliche Kapitalbetrag“ von insgesamt S 55.000.000,00 aufgebracht wurde, aber selbst ein Hauptgeschäft darstellt und nicht bloß eine Nebenabrede zum Liegenschafts Kaufvertrag (vgl. VwGH 28.6.1995, 94/16/0234).

Sinn und Zweck eines Kreditvertrages ist es, dem Kreditnehmer Bargeld bzw. ein entsprechendes Surrogat zu verschaffen, nicht dagegen ein bereits bestehendes Debet abzudecken, es sei denn, dass über ein Aufrechnungsrecht eine eindeutige Vereinbarung getroffen wurde (siehe OGH 6.11.81, 1 Ob 649/81). Eine solche ausdrückliche Aufrechnungsvereinbarung liegt im gegebenen Fall vor.

Aufrechenbar sind auf Grund des § 1438 ABGB jedoch nur gleichartige Forderungen, sodass auf Grund der Tatsache, dass es sich bei der Kaufpreisforderung um eine Geldforderung handelt, es sich bei der Gegenforderung, also dem Anspruch der Bw. aus dem „Gesellschaftsvertrag“, ebenfalls um eine Geldforderung handeln muss.

Es erfolgte daher mit dem „Gesellschaftsvertrag“ weder eine Sacheinlage noch eine Stundung der Kaufpreisforderung oder Einräumung eines Zahlungszieles, sondern die Einräumung eines Geldkredites in Höhe von S 55.000.000,00.“

Weiters wurde Folgendes ausgeführt:

„PV: Ein zusätzliches Tatbestandselement ist, dass die Stadtgemeinde für den Bankkredit die Haftung übernommen hat. Das spricht für eine gesellschaftliche Beteiligung. Das Hotel hatte wechselhafte Umsätze und keine konstanten Zinsen. Die Umsatzbeteiligung wurde von der Stadtgemeinde nicht nur gestundet, sondern sogar nachrangig gestellt.

PV: Frage: Die Stadtgemeinde hatte Interesse, diese Ruine herzurichten und ein Hotel zu haben. Dennoch hatten sowohl das Schloss als auch die Stadtgemeinde ein gemeinsames Interesse und nicht so, wie vom Referenten dargestellt, ein getrenntes Interesse.

Referent: Das "getrennte Interesse" liegt aus meiner Sicht deswegen vor, weil die "stille Gesellschafterin" keine Gewinnbeteiligung hatte. Das grundsätzliche gemeinsame Interesse am Wohlwollen des Projektes gibt es auch beim Kreditvertrag. Es wird damit noch keine stille Gesellschaft bzw. Gesellschaft nach bürgerlichem Recht begründet.

PV: Noch zwei "Sachverhaltssplitter": Die Idee zu diesem Projekt kam eindeutig von der Stadtgemeinde und ich kann mir nicht vorstellen, dass ein Kreditgeber sagt: "Willst Du nicht dieses Projekt durchführen?". Eine echte Kreditierung war nicht der Parteiwille. Was die Kontrollrechte anbelangt, war hier immer ein enges Mittun in der tatsächlichen Praxis.

Wirtschaftlicher Zweck: Zwei haben sich zusammengetan rund um ein renovierungsbedürftiges Gebäude. Durch die Renovierung wurden Arbeitsplätze geschaffen was eine Umwegrentabilität nach sich zog – das heißt, es gab ein gemeinsames Interesse.

Amtspartei: Nach Ansicht des FA erfüllt dieser "stille Gesellschaftsvertrag" einen Kreditvertrag iSd §33 TP19 GebG. Die Zuverfügungstellung eines bestimmten Geldbetrages ist hier unstrittig Sachverhaltselement. Eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht liegt hier nicht vor, bei der GesnBr steht das gemeinsame Wirken der Gesellschafter im Vordergrund. Die Gesellschafter vertreten die Gesellschaft, sie treten nach außen hin in Erscheinung, was gerade bei der hier gewählten stillen Beteiligung nicht geschieht. Der Kapitalgeber gibt zwar das Kapital, aber er bleibt völlig im Hintergrund. Dass der Kapitalgeber ab einem bestimmten Geldbetrag gewisse Kontrollrechte wahrnehmen möchte, liegt auf der Hand. Auch, dass die Idee zu einem bestimmten Projekt von einem Kapitalgeber kommt, führt nicht dazu, dass eine bürgerliche Gesellschaft gegründet wird.

Zur Verzinsung: Im Vorlageantrag im Gesellschaftsteuerverfahren wird von einer regelmäßigen Verzinsung gesprochen und von einer konstanten Verzinsung in Abhängigkeit vom Umsatz. Weiters wird im Vorlageantrag ausgeführt: Zinsen können auch von einem beweglichen Faktor abhängig gemacht werden, sofern dieser Faktor nicht die Gewinnerzielung ist. In der BE vom 7.11.2005 heißt es: "Mitwirkungsrechte wurden in der gegenständlichen Vereinbarung nicht eingeräumt". Mitwirkungsrechte sind Teilnahme- Rede- Stimm- und Anfechtungsrechte.

Kontrollrechte: Sind eher typische Gläubigerrechte, als typische Gesellschafterrechte laut og. BE vom 7.11.2005.

Die Zurverfügungstellung von Kapital steht eindeutig im Vordergrund und es sind alle Tatbestandselemente des §33 TP 19 GebG erfüllt. Die Gebührenpflicht richtet sich nach dem eindeutigen Urkundeninhalt, sie wurde von beiden Vertragsteilen unterfertigt, sodass hier die Gebührenschuld entstanden ist.

PV: Wenn die BE aus dem Jahr 2005 angesprochen wird, so muss ich dazu sagen, dass es die Mitwirkungsrechte sehr wohl gibt und zwar über den Beirat. Es gibt entsprechende Sitzungen zwischen Stadtgemeinde und dem Geschäftsherrn im Rahmen derer man sich über den Geschäftsverlauf und anstehende Entscheidungen austauscht. Kontrollrechte: Zur Aussage, dass Kontrollrechte Gläubigerrechte sind, ist festzuhalten, dass auch dem Kommanditisten ex lege nur Kontrollrechte zustehen und es sich bei diesem unzweifelhaft um einen Gesellschafter handelt.

PV: Das "nach außen in Erscheinung treten" ist kein Wesensmerkmal einer GesBr, da auch Innengesellschaften unstrittig zulässig sind.

Amtspartei: Den Vergleich mit den Kommanditisten kann man hier nicht ziehen, da hier keine KG vorliegt. Eine GesBr kann man eher mit Komplementären einer Offenen

Handelsgesellschaft vergleichen, bei der GesBr. sind alle Gesellschafter "gleich gestellt". Die GesBr. ist nichts anderes als die ursprüngliche Gemeinschaft und die KG ist eine spezielle Ausformung, die man nicht auf die GesBr umlegen kann.

PV: Nachdem wir hier in der Umdeutung eines Vertrages sind, der eigentlich eine stille Gesellschaft darstellen sollte, so sollte man sich hier nicht zu wortwörtlich an das UGB halten. Weil offensichtlich von sowohl der Amtspartei als auch dem PV eine wirtschaftliche Betrachtungsweise angewandt wird und sich der Urkundeninhalt nicht eindeutig in einem Kreditvertrag manifestiert.

Amtspartei: Das FA wendet keine wirtschaftliche Betrachtungsweise an. Der Urkundeninhalt ist eindeutig. Gegenstand ist die Zurverfügungstellung eines bestimmten Geldbetrages. Das ergibt sich aus den anfänglichen Einwendungen des FA. Die Bezeichnung eines Vertrages hat keine gebührenrechtlichen Auswirkungen."

Die Amtspartei beantragte die Abweisung der Berufung und die Bw. die Stattgabe der Berufung, wenn notwendig auch unter Umdeutung des Vertrages von einer stillen Gesellschaft in eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund der von der Bw. vorgelegten Unterlagen steht fest, dass die Bw. einerseits und die Stadt D. an der B. andererseits am 20. März 2001 den oben dargestellten Kaufvertrag über die Liegenschaft Schloss L. an der B. sowie den oben dargestellten Gesellschaftsvertrag zur Errichtung einer echten stillen Gesellschaft abgeschlossen und beurkundet haben.

Wie sich aus der Darstellung des Sachverhaltes durch die Bw. zeigt, wurde ein zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses von den Urkundeninhalten abweichender Parteienwille nicht behauptet und es ist ein solcher auf Grund der Aktenlage auch nicht zu vermuten, sodass grundsätzlich von diesem auszugehen ist.

Der Bw. ist weiters zu insoweit zu folgen, als dass über die Aufbringung des Kapitalbedarfs einerseits und der Umsatzbeteiligung andererseits hinaus zum einen ein (kommunales) Interesse der Stadt D. an der B. am Betrieb des Veranstaltungszentrums und zum anderen ein Interesse der Bw. an der Garantie der Stadt D. an der B., vom Vorbenützungsrecht Gebrauch zu machen, bestand.

Auf Grund der vorliegenden Urkundeninhalte und der Erklärung der Bw. im Gesellschaftsteuerverfahren, insbesondere im diesbezüglichen Vorlageantrag, steht fest, dass der gegenständlichen Umsatzbeteiligung die Absicht der Parteien nach einer konstanten Verzinsung, ohne das Risiko einer Gewinnentwicklung mittragen zu müssen, zu Grunde lag.

Weiters steht fest, dass die Vertragsurkunde über den „Gesellschaftsvertrag zur Errichtung einer echten stillen Gesellschaft“ von beiden Vertragsparteien 20. März 2001 unterfertigt wurde.

Auf Grund des § 33 TP 19 Abs. 1 Z. 1 GebG unterliegen Kreditverträge, mit welchen den Kreditnehmern die Verfügung über einen bestimmten Geldbetrag eingeräumt wird, von der vereinbarten Kreditsumme, wenn der Kreditnehmer über die Kreditsumme nur einmal oder während einer bis zu fünf Jahren vereinbarten Dauer des Kreditvertrages mehrmals verfügen kann - nach Maßgabe des III. Abschnittes des GebG - einer Gebühr 0,8 v.H.

Darlehensverträge im Sinne des § 983 ABGB idF vor BGBl. I Nr. 28/2010 unterliegen nach § 33 TP 8 Abs. 1 GebG vom Werte der dargeliehen Sache einer Gebühr von 0,8%.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 lit a GebG entsteht die Gebührenschuld, bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird und die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, im Zeitpunkte der Unterzeichnung.

Nach § 28 Abs. 1 Z 1 lit. a GebG sind bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde von beiden Vertragsteilen unterfertigt ist, zur Entrichtung der Gebühren die Unterzeichner der Urkunde verpflichtet:

Gemäß § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird. Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird auf Grund des Abs. 2 leg.cit. bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Für die Abgrenzung einer stillen Gesellschaft von einem (partiarischen) Darlehen und somit auch von einem Kreditvertrag sind alle Umstände des Einzelfalles und das sich daraus ergebende Gesamtbild maßgeblich (siehe VwGH 27.2.1995, 94/16/0112).

Die Auslegung eines Urkundeninhaltes ist Rechtsfrage und nicht Tatfrage, wenn die maßgeblichen Feststellungen über den Urkundeninhalt nicht aus zusätzlichen Beweismitteln, sondern aus der Urkunde allein getroffen werden. Nur die Feststellung der Willenserklärungen der Parteien ist Tatsachenfeststellung (VwGH 30.09.1999, 98/15/0117).

Wie die Bw. zu Recht ausführt, ist bloße Bezeichnung des Vereinbarten für sich allein gesehen keine tragfähige Stütze für die eine oder andere Deutung eines Vertrages. Nicht die Bezeichnung des Vertrages durch die Parteien ist entscheidend, sondern welchem Vertragstypus die Vereinbarung ihrem Inhalt nach zuzuordnen ist.

Aus dem Urkundeninhalt (Pkt. 6. der Präambel) ergibt sich, dass es Parteienabsicht war, den Kapitalbedarf der Bw. zur Errichtung und zum Betrieb des Schlosshotels D. an der B. ua.

durch die Aufnahme von stillen Gesellschaftern aufzubringen, woraus sich erschließt, dass wesentliches Moment des gegenständlichen „Gesellschaftsvertrages“ die Finanzierung des Geschäftsbetriebes der Bw., also die Zurverfügungstellung von Mitteln durch die Stadt D. an der B. war.

Handelte es sich dabei um einen Gesellschaftsvertrag, so wäre ein partiarisches Rechtsverhältnis (Kredit oder Darlehen) auszuschließen.

Aber auch wenn die Vertragsparteien der Ansicht waren, mit dem gegenständlichen „Gesellschaftsvertrag“ eine echte stillen Gesellschaft zu errichten, wurde eine solche damit nicht errichtet.

Wenn die Bw. unter Hinweis auf Rebhahn in Jabornegg, HGB [1997] § 178 Rz 12 meint, dass die Gewinn- bzw. Umsatzbeteiligung ein wesentliches Merkmal der stillen Gesellschaft darstelle und selbst eine minimale Gewinn- bzw. Umsatzbeteiligung von der Literatur als ausreichend erachtet werde, so ist der Bw. die zitierte Literaturstelle entgegen zu halten, worin neben Aussage, dass eine minimale Gewinnbeteiligung genüge, auszugsweise Folgendes ausgeführt ist:

„Die Beteiligung des Stillen am Ergebnis des Unternehmens (Gewinn/Verlust) richtet sich in erster Linie nach dem Vertrag. Gemäß § 181 Abs. 2 Halbsatz 2 kann jedoch die Beteiligung des Stillen am Gewinn nicht ausgeschlossen werden. Gemeint ist damit nach hM nur die Beteiligung am ordentlichen Betriebsergebnis, nicht am gesamten Bilanzgewinn (...). Diese Gewinnbeteiligung ist ein notwendiges Merkmal der StGes (...). Eine reine Umsatzbeteiligung genügt für eine StGes nicht, außer sie soll nur bei einem positiven Geschäftsergebnis anfallen.

*.....
Wird die Gewinnbeteiligung ausgeschlossen, so liegt keine StGes vor; es kann aber ungeachtet der Bezeichnung als StGes eine andere Gesellschaft begründet sein (Umdeutung), insbesondere eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder ein partiarisches Rechtsverhältnis, wenn dies dem Parteienwillen mehr entspricht als die Nichtigkeit“.*

Wie sich aus dem „Gesellschaftsvertrag“ ergibt, wurde der Stadt D. an der B. keine Gewinnbeteiligung, sondern lediglich eine Beteiligung am Umsatz, und zwar unabhängig vom Geschäftsergebnis, gewährt.

Ausdrücklich hat die Bw im Gesellschaftsteuerverfahren auf die Absicht der Parteien nach einer konstanten Verzinsung, ohne das Risiko der Gewinnentwicklung mittragen zu müssen, verwiesen.

Es wurde hier somit auch keine minimale Gewinnbeteiligung gewährt, sodass hier eine Stille Gesellschaft auf Grund des § 181 Abs. 2 Halbsatz 2 UGB (vormals HGB) nicht gegeben sein kann.

Maßgeblich für die zivilrechtliche und gebührenrechtliche Beurteilung des beurkundeten Vertrages ist der Parteienwille zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und somit die

prospektive Umsatzbeteiligung. Unerwartete Entwicklungen, nachträgliche Änderungen (Stundungen und Nachrangigstellungen, Ausweitungen von Mitwirkungs- und Kontrollrechten in der tatsächlichen Übung) sind jedenfalls aus gebührenrechtlicher Sicht unbeachtlich.

Bei der Abgrenzung des Kreditvertrages von anderen Rechtsgeschäften ist, darauf zu achten, dass die Abgrenzung von Rechtsgeschäften nach rechtlichen Kriterien zu treffen ist (siehe VwGH vom 21.5.1981, 81/15/0005-81/15/0009).

Das Gesetz umschreibt die Gebührentatbestände des § 33 GebG im Allgemeinen mit Begriffen des Zivilrechtes. Für die Abgrenzung unterschiedlich geregelter gebührenpflichtiger Rechtsgeschäfte voneinander ist daher im Allgemeinen deren zivilrechtliche Einordnung maßgebend. Enthält ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente, ist er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen. Für die Rechtsnatur eines Vertrages ist die nach § 914 ABGB ermittelte Absicht der Parteien hinsichtlich der Wirkungen des Vertrages maßgebend. Dabei kommt es vor allem auf den von den Parteien bei Abschluss des Vertrages verfolgten, objektiv erkennbaren Zweck des Vertrages an (VwGH 5.3.1990, 89/15/0014).

Wenn die Bw. eine „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ ins Kalkül zieht, so ist zu sagen, dass mit der Zurverfügungstellung von Kapital gegen eine Umsatzbeteiligung und dem, wenn auch in Form eines Kündigungsrechtes eingeräumten Rückzahlungsanspruch wirtschaftlich jedenfalls eine Kreditierung vorliegt.

Weiters ist darauf hinzuweisen, dass gemeinsamer Zweck einer Stillen Gesellschaft, wozu sich die Gesellschafter - um eine Stille Gesellschaft zu gründen - vertraglich zu verpflichten haben, die Erzielung von Gewinn ist (siehe Rebhahn aaO., Rz 4 zu § 178).

Wie oben ausgeführt, war es gar nicht die Absicht der Kapitalgeberin ein Gewinnrisiko zu tragen.

Im Gegensatz zur Bw. liegt das Interesse der Stadt D. an der B. nicht bei der Gewinnerzielung.

Die Stadt D. an der B. hat ein Interesse das Veranstaltungszentrum für sich zu nutzen und darüber hinaus ein kommunales Interesse am Betrieb des Veranstaltungszentrums sowie ein Interesse an einer vom Gewinn unabhängigen Rendite. Die Bw. ist an der gewinnbringenden Vermietung interessiert.

Die Vertragsparteien haben jeweils ein eigenständiges Interesse und verfolgen keinen gemeinsamen Zweck, sodass hier grundsätzlich nicht von einem Gesellschaftsverhältnis und somit auch nicht von einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht auszugehen ist.

Der von der Bw. zur Stützung der Auslegung des Vertrages als Gesellschaftsvertrag nach bürgerlichem Recht in der Eingabe vom 29. Oktober 2010 getätigten Behauptung, dass gemeinsamer Zweck die gewinnbringende Führung des Hotelbetriebes wäre, kann nicht gefolgt werden.

So kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass die Übernahme der Haftung für Bankkredite der Bw. vom Interesse der Stadt D. an der B. an einem gemeinsamen Gesellschaftszweck getragen war, sodass diese Haftungsübernahme weder für noch gegen einen Kreditvertrag spricht.

Weiters ist auf Fellner, Stempel und Rechtsgebühren, Rz 60 zu § 33 TP 21 hinzuweisen, worin unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des OGH ausgeführt ist, dass eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts von einem Darlehen, das nicht gegen fixe Zinsen, sondern gegen Gewinnanteil gewährt wird, danach abzugrenzen ist, ob dem Gewinnbeteiligten Mitentscheidungsrechte bei der Führung des Unternehmens zustehen. Ein Indiz für eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts kann es auch bilden, dass die angeschafften Sachen Geldgeber und Geldnehmer gemeinsam gehören sollen.

Im gegebenen Fall gehören die angeschafften Sachen ausschließlich der Bw. und die Stadt D. an der B. ist grundsätzlich von der Geschäftsführung ausgeschlossen. Eine Einwirkungsmöglichkeit hat die Stadt lediglich beim Erwerb oder der Aufnahme weiterer Betriebe oder Unternehmen. Im Übrigen stehen der Stadt D. an der B. lediglich Kontrollrechte zu.

Diese Rechte der Stadt D. an der B. einschließlich des Rechtes, ein Mitglied in den Beirates nach Pkt. VII. 5. des „Gesellschaftsvertrages“ zu entsenden sind für einen Großkredit, welcher zu einem bestimmten Zweck wie zB. die Renovierung und gewinnbringende Verwertung eines Palais gegeben wird, nicht untypisch (siehe dazu OGH vom 11. 6. 2001, 8 Ob 193/00s).

Auch spricht die Pfandbestellung der kaufgegenständlichen Liegenschaft für die gesamte „Einlage“ von S 55.000.000,00 lt. Pkt. VIII des Kaufvertrages gegen einen (auf die gemeinsame Tragung eines Unternehmensrisikos gerichteten) Gesellschaftsvertrag.

Die Tatsache, dass die Initiative für das Projekt von der Stadtgemeinde kam, hat keinen Einfluss auf die rechtliche Beurteilung der in der Folge abgeschlossenen Verträge. Die vertragliche Umsetzung des Projektes ist grundsätzlich Ausfluss der Privatautonomie der beteiligten Personen.

Ob die Tatbestandsmerkmale einer bestimmten Tarifpost gegeben sind, ist aus dem Urkundeninhalt zu erschließen (siehe dazu Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band I, Stempel und Rechtsgebühren, RZ 5 zu § 17 GebG und die dort zitierte Judikatur).

Wenn die Bw. meint, dass es für den Kreditvertrag typisch wäre, dass dem Kreditnehmer das Recht eingeräumt werde, innerhalb eines gewissen Rahmens Geldbeträge abzurufen, und dass ein Kreditvertrag nur dann vorläge, wenn sich der Kreditgeber verpflichtet, dem Kreditgeber auf dessen Verlangen Zahlungsmittel zur Verfügung zu stellen, so ist auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.9.2004, 2004/16/0067 zu verweisen, worin dieser sinngemäß ausführt, dass ein "Darlehensvertrag" mit dem sich eine Bank verpflichtet den "Darlehensbetrag" bis zu einem bestimmten Stichtag auf ein bestimmtes Konto einzuzahlen und sich die "Darlehensnehmerin" verpflichtet, dieses "Darlehen" bis zum Ende der bestimmten Laufzeit zurückzuzahlen, den Tatbestand des "Kreditvertrages" nach § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 GebG erfüllt.

§ 33 TP 19 Abs 1 GebG hat alle Kreditverträge iSd Zivilrechtes [*Anm: hier vor dem Darlehens- und Kreditrechts-Änderungsgesetz*] zum Gegenstand, die dem Kreditnehmer die Möglichkeit einer Fremdfinanzierung privater oder betrieblicher Bedürfnisse aus vertraglich hierfür bereitgestellten Mitteln des Kreditgebers eröffnen. Das Tatbestandsmerkmal, dass dem Kreditnehmer mit dem Kreditvertrag die Verfügung über einen Geldbetrag eingeräumt wird, bedeutet, spiegelbildlich betrachtet, nichts anderes, als dass der Kreditnehmer auf Grund des Kreditvertrages rückzahlbare, verzinsliche Geldmittel des Kreditgebers vereinbarungsgemäß in Anspruch nehmen kann (vgl VwGH vom 21. Mai 1981, 81/15/0005-81/15/0009, vom 10. Juni 1991, 90/15/0129, vom 6. November 2002, 2002/16/0236, vom 18. September 2003, 2000/16/0615, und vom 30. September 2004, 2004/16/0073). Der gebührenpflichtige Tatbestand erschöpft sich somit in der Einräumung der Verfügungsmacht über eine bestimmte Geldsumme (VwGH vom 6. November 2002, 2002/16/0236, und vom 30. September 2004, 2004/16/0073).

Für den Bereich des § 33 TP 19 GebG 1957 ist unter einem Kreditvertrag ein - zweiseitig verbindliches - Rechtsgeschäft zu verstehen, mit welchem dem Kreditnehmer die Verfügung über einen bestimmten Geldbetrag eingeräumt wird. In welcher Weise der Kredit in Anspruch genommen wird, ob durch Barbehebung, durch Anweisung oder auf sonstige Weise, ist nicht entscheidend. Dabei stehen der Leistungsverpflichtung des Kreditgebers im wesentlichen Zinsen- und Provisionszahlungsverpflichtungen des Kreditnehmers gegenüber. Wird die Leistung des Kreditgebers in Anspruch genommen, dann trifft den Kreditnehmer eine Rückzahlungs- bzw. Ersatzpflicht (vgl VwGH vom 21. Mai 1981, 81/15/0005-81/15/0009) (Fellner aaO, Rz 8 zu § 33 TP19 GebG).

Zur Einwendung in der Berufung, dass hinsichtlich eines Betrages von S 10.000.000,00 die Einlage eines Grundstückes gegeben sei, ist auf die oa. Ausführungen des Referenten zu verweisen, welchen die Bw. nicht weiter entgegengetreten ist.

Zu „Wesen eines Kreditvertrages“ führte die Bw. im Berufungsverfahren selbst aus, dass sich ein gebührenrechtlich relevanter Kreditvertrag im Ergebnis aus den Kernpunkten der Verpflichtung des Kreditgebers, einen Geldbetrag zur Verfügung zu stellen, sowie der Verpflichtung des Kreditnehmers, den Geldbetrag zu ersetzen bzw. rückzubezahlen, der Vereinbarung einer bestimmten Laufzeit und der Vergütung für die Überlassung der Zahlungsmittel in Form von Zins- und Provisionszahlungen zusammensetze.

Dem ist grundsätzlich zuzustimmen.

Der Bw. wurde entsprechend der obigen Ausführungen ein Geldbetrag in Höhe von S 55.000.000,00 zur Verfügung gestellt.

Die Stadt D. an der B. hat auf Grund des Pkt. IX „Beendigung der stillen Gesellschaft“ und des Pkt. X „Auseinandersetzung bei Auflösung“ unter den dort angeführten Bedingungen einen Anspruch auf Rückzahlung ihrer „Einlage“ also des kreditierten Betrages. Dabei ist es unerheblich ob eine bestimmte Laufzeit vereinbart wurde, oder die Rückzahlung an bestimmte Bedingungen (ordentliche und außerordentliche Kündigungsgründe) knüpft.

In seinem Erkenntnis vom 1.10.2001, 2001/16/0312 hat der Verwaltungsgerichtshof klargestellt, dass es nicht gegen einen Kreditvertrag spricht, wenn die Rückzahlungsverpflichtung von einem ungewissen Ereignis (also einer Bedingung) abhängig ist.

Weiters wurde mit der Umsatzbeteiligung eine entsprechende Vergütung für die Zurverfügungstellung des Geldbetrages vereinbart.

Da sich die Bw. im Innenverhältnis verpflichtet hat, die Abgaben und Gebühren zu tragen, und keine Gründe für eine Inanspruchnahme der Kreditgeberin vorliegen, war es billig und zweckmäßig, die Bw. als Gebührenschuldnerin heranzuziehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. November 2010