

# Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 9. September 2008 durch die Vorsitzende HR Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder HR Mag. Ilse Rauhofer, Ing. Gottfried Parade und Dr. Otto Farny über die Berufungen der C-GmbH, Adr, vertreten durch Hammerschmied Hohenegger und Partner Wirtschaftsprüfungs Ges.m.b.H., Am Heumarkt 13, 1030 Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 1. Juli 2004 zu ErfNr.xxx, St.Nr.xxx betreffend Rechtsgebühr (Kreditvertragsgebühr gemäß § 33 TP 19 GebG und Gleichschriftengebühr gemäß § 25 GebG) nach mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

## Entscheidungsgründe

### 1. Verfahren vor dem Finanzamt zu ErfNr.xxx

#### 1.1 Gebührenanzeige

Mit Schreiben vom 7. Jänner 2004 übermittelte die steuerliche Vertreterin der C-GmbH (der nunmehrigen Berufungswerberin, kurz Bw.) dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien unter dem Bereich "Darlehensgebührenanzeige" eine Kopie eines Darlehensvertrages vom 28. Juli 2003 samt einer Kopie eines Bankkontoauszuges über die Zuzählung eines Gesellschafterdarlehens in Höhe von € 702.000,00 und ersuchte um Festsetzung der Darlehensgebühr in Höhe von € 5.616,00 (0,8% von € 702.000,00).

#### 1.2. Inhalt der maßgeblichen Urkunde

Der in zwei Ausfertigungen errichtete und am 28. Juli 2003 unterzeichnete "Darlehensvertrag" hat auszugsweise folgenden Inhalt:

### **"§ 1 Vertragsgegenstand"**

- 1. Die X gewährt der C-AG ein (Gesellschafter-) Darlehen bis zur Höhe von EUR 1.764.300,00.*
  - 2. Die C-AG verpflichtet sich, die von der X zugezählte Darlehensvaluta ausschließlich dazu zu verwenden, Projekte im Bereich xxxxxx durchzuführen und die erzielten Ergebnisse durch die Erlangung von gewerblichen Schutzrechten wirtschaftlich zu verwerten sowie yyyy zu entwickeln. Die C-AG verpflichtet sich, die oben beschriebenen Tätigkeiten bis zur vollständigen Rückzahlung des in § 1 Abs 1 genannten Darlehens in Y durchzuführen.*
- .....

### **§2 Zuzählung des Darlehens**

- 1. Die Darlehensvaluta wird, sofern die in diesem Vertrag festgelegten Bedingungen erfüllt sind, folgendermaßen ausbezahlt:*

1. Quartal	2. Quartal	3. Quartal	4. Quartal
EUR 402.000,00	EUR 300.000,00	EUR 170.000,00	EUR 200.000,00
5. Quartal	6. Quartal	7. Quartal	8. Quartal
EUR 180.000,00	EUR 170.000,00	EUR 170.000,00	EUR 172.300,00

*Die Zuzählung erfolgt quartalsweise, wobei ein Quartal einem Zeitraum von drei Monaten entspricht. Der Anspruch auf Zuzählung der Darlehensvaluta für das 1. Quartal entsteht mit 1. Juni 2003 oder mit Eintragung der C-AG ins Firmenbuch (auch rückwirkend). Die Folgequartale werden ausgehend vom 1. Juni 2003 berechnet.*

.....

- 11. Der Finanzplan für die Jahre 2003 und 2004 ist diesem Vertrag als Beilage 1 ange- schlossen und bildet einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages, wobei von einer Verschiebung um fünf Kalendermonate auszugehen ist. Die Quartalbudgets haben sich an dem Finanzplan zu orientieren.*
- .....

### **§4 Rückzahlung des Darlehens**

- 1. Die C-AG hat Rückzahlungen auf das Darlehen zu leisten, wenn ein ausschüttungsfähiger Gewinn vorliegt. In diesem Fall müssen 30 % des jeweiligen ausschüttungsfähigen Gewinns für die Rückzahlung verwendet werden. Eine bestimmte Ratenhöhe wird ausdrücklich ebenso wenig vereinbart wie bestimmte Rückzahlungstermine; das Darlehen wird grundsätzlich zinsenlos gewährt. Das Darlehen wird als eigenkapitalersetzende Leistung angesehen.*
- 2. Die C-AG hat bis zur vollständigen Tilgung des gegenständlichen Darlehens Jahres- und Quartalsbudgets zu erstellen und der X zur Verfügung zu stellen. Längstens am 21.03., 21.06., 21.09. und 21.12. jedes Jahres ist die Quartalserfolgsrechnung für das jeweils abgelaufene Quartal an die X zu übermitteln.*
- 3. Die X hat der C-AG binnen zwanzig Tagen ab Einlangen einer Zahlung die restlich aushaftende Darlehenssumme bekannt zu geben.*
- 4. Wird der Darlehensvertrag aus den in § 5 Abs 2 lit a, b, c, d oder f genannten Gründen gekündigt, so wird die bis zum Wirksamwerden der Kündigung zugezählte Darlehensvaluta binnen zehn Banktagen zur Rückzahlung fällig. Die der C-AG zugezählten Darlehensteilbeträge*

---

sind diesfalls mit 6 % p.a. zu verzinsen. Der Zinsenlauf beginnt mit der Zuzählung des Darlehensteilbetrages an die C-AG .

Wird der Darlehensvertrag aus dem in § 5 Abs 2 lit e genannten Grund gekündigt, so wird abweichend von Abs 4 der Teil der zugezählten Darlehensvaluta nicht zur Rückzahlung fällig, der für die Vorbereitung und Durchführung der yyyy verwendet wurde. Der verbleibende Teil der zugezählten Darlehensvaluta wird binnen zehn Banktagen zur Rückzahlung fällig.

## **§5 Dauer und Beendigung**

1. Dieser Vertrag tritt in Kraft, sobald die C-AG im Firmenbuch des Landesgerichtes Y eingetragen ist.
2. Dieser Vertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, endet aber jedenfalls, wenn das vertragsgegenständliche Darlehen vollständig zurückgezahlt wurde.
3. Dieser Vertrag kann von der X aus folgenden Gründen unter Einhaltung einer vierwöchigen Kündigungsfrist zum jeweils Monatsletzten gekündigt werden, wenn
  - a) die C-AG das Darlehen für einen anderen als in § 1 Abs 2, 3 und 4 festgelegten Zweck verwendet;
  - b) die in § 2 Abs 7 festgelegten Milestones nicht erreicht werden;
  - c) die C-AG den in § 2 Abs 5 festgelegten Nachweis über die Mittelverwendung zumindest zweimal nicht oder nicht rechtzeitig erbringt.
  - d) die C-AG gegen die in diesem Vertrag festgelegten Bedingungen über die Rückzahlung des Darlehens zumindest zweimal verstößt; und in der Zusatzvereinbarung zur Satzung der C-AG festgelegten Bedingungen über die Rückzahlung des Darlehens verstößt;
  - e) die xxxx nicht genehmigt wird; oder
  - f) die erforderlichen Genehmigungen für yyyy nicht erwirkt werden können."

### **1.3. Bescheide des Finanzamtes**

Das Finanzamt beurteilte diesen "Darlehensvertrag" gebührenrechtlich als Kreditvertrag und setzte mit Bescheiden vom 1. Juli 2004 gegenüber der Bw. Rechtsgebühren

- 1) gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z. 1 GebG mit 0,8 % von der Kreditsumme von € 1.764.300,00 = € 14.114,40 und
- 2) gemäß § 25 GebG für eine Gleichschrift in Höhe von € 14.114,40 fest.

### **1.4 Berufungen**

In den dagegen eingebrachten Berufungen wurde beantragt, die angefochtenen Gebührenbescheide ersatzlos aufzuheben und einen Gesellschaftsteuerbescheid zu erlassen. Für den Fall der Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Einberufung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Zur Begründung wurde ua. unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.11.1993, 93/16/0104; VwGH 16.12.1993, 93/16/0065) und eines Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen (BMF 6.2.1995, 10 5010/1-IV/10/95) ausgeführt, dass der Steuertatbestand des § 2 Z 4c KVG dann erfüllt sei, wenn der

Gesellschafter der Gesellschaft ein unverzinsliches Darlehen freiwillig gewährt und sich aus dem Vertrag ergibt, dass die Darlehensgewährung einer Einlagengewährung gleichkommt. Laut § 1 Pkt. 1. des Darlehensvertrages sei seitens der X Y ein Gesellschafter-Darlehen in Höhe von € 1.764.300,00 gewährt worden. Dieses Darlehen sei gemäß § 4 Pkt. 1. des Darlehensvertrages grundsätzlich zinsenlos gewährt worden und in § 4 Pkt. 1., letzter Satz festgehalten worden, dass das Darlehen als eigenkapitalersetzende Leistung anzusehen sei. Die Darlehensschuld sei somit im Liquidationsfall erst nach der Befriedigung aller anderen Gläubiger nachrangig zu bedienen, wodurch das Darlehen einer Einlage gleichkomme. Darüber hinaus sei zu bemerken, dass die Hingabe des Darlehens insofern als unabdingbare Voraussetzung für den Erwerb der Gesellschaftsrechte erforderlich gewesen sei, als die Aufnahme der produktiven Tätigkeit der Bw. erst durch die Gewährung des Darlehens möglich und dies der X Y als Darlehensgeber und Mehrheitsgesellschafter bereits im Zuge der Gründung der Firma bekannt gewesen sei. Es sei § 2 Z 4c KVG anzuwenden und Gesellschaftsteuer gemäß § 8 KVG in Höhe von 1% vom Wert der Leistung (§ 7 Z 2 KVG, d.h. vom Nennbetrag der Darlehensvaluta von € 1.764.300,00) somit € 17.643,00 zu entrichten (vgl. die beiliegende Gesellschaftsteuererklärung). Dieser Betrag werde, abzüglich der bereits geleisteten Zahlung in Höhe von € 5.616,00, am 9. August 2004 entrichtet. Gemäß § 15 Abs. GebG seien Rechtsgeschäfte, die „unter das [...] Kapitalverkehrssteuergesetz (I. Teil Gesellschaftsteuer) [...] fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen. Es seien folglich die oben angeführten Bescheide aufzuheben und ein Gesellschaftsteuerbescheid zu erlassen.

### **1.5. Berufungsvorentscheidungen**

Dem erwiderte das Finanzamt in der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 11. Jänner 2005 Folgendes:

*„Im Allgemeinen erfüllt die Gewährung eines Darlehens keinen Tatbestand des Gesellschaftsteuerrechtes.*

*Gewährt ein Gesellschafter der Gesellschaft für die Dauer seiner Beteiligung ein von vornherein unverzinsliches Darlehen und ergibt sich aus der Vertragsgestaltung, dass die Darlehensgewährung einer Einlagengewährung gleich kommt (zB Bedienung der Darlehensschuld im Liquidationsfall erst nach Befriedigung aller anderen Gläubiger), so ist der Steuertatbestand des § 2 Z. 4 c KVG erfüllt (VwGH 16.12.1993, 92/16/0065).*

*Die eigenkapitalersetzende Funktion des Darlehens ist seit der ersatzlosen Aufhebung des § 3 (1) I KVG idF vor Novelle BGB1. Nr. 629/1994 nicht mehr relevant (VwGH 18.11.1993, 93/16/0104).*

*Eine ausschließliche Unverzinslichkeit wurde nicht vereinbart. Als Laufzeit wurde unbestimmte Zeit vereinbart. Aus dem Vertrag ergibt sich keineswegs ein Gleichkommen des Darlehens mit einer Gesellschaftereinlage. Der Finanzierungszweck spricht für ein Darlehen. Die Erforderlichkeit der Hingabe des Darlehens als unabdingbare Voraussetzung für den Erwerb des Gesellschaftsrechtes ist dem Darlehensvertrag nicht zu entnehmen, wurde nicht vereinbart und hat mit der aus der Darlehensgewährung resultierenden Möglichkeit der Aufnahme der produktiven Tätigkeit nichts zu tun.“*

---

Zur Gleichschriftengebühr wurde vom Finanzamt darauf verwiesen, dass im Fall der Errichtung mehrere Urkunden über ein Rechtsgeschäft nach § 25 (1) GebG jede dieser Urkunden den festen und den Hundertsatzgebühren unterliegt. Werden von einer Urkunde Gleichschriften ausgefertigt, so ist nach § 25 (2) GebG die Hundertsatzgebühr auf Grund jener Gleichschriften nur einmal zu entrichten, die dem Finanzamt bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Gebührenschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats vorgelegt werden.

## **1.6. Vorlageanträge**

In den Anträgen auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte die Bw. abermals die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Einberufung einer mündlichen Verhandlung.

Zur Begründung wurde einleitend abermals auf den Erlass des Bundesministeriums für Finanzen (BMF 6.2.1995, 10 5010/1-IV/10/95) verwiesen. Zum Sachverhalt wurde festgehalten, dass die Dauer des Darlehensvertrages gemäß § 5 Abs 2 des Darlehensvertrages ident mit der Dauer der C-AG (Gesellschaft) gemäß § 1 Abs 3 der Satzung der Gesellschaft sei. Das Darlehen sei gemäß § 4 Abs 1 des Darlehensvertrages von vornherein zinsenlos gewährt worden. Eine nachträgliche Verzinsung gemäß § 4 Abs 4 des Darlehensvertrages sei nur bei wesentlichen Vertragsverletzungen seitens der Gesellschaft (die im Effekt eine Vereitelung des Unternehmenszweckes bewirken würden) und einer damit verbundenen Ausübung des Kündigungsrechtes von Seiten des Darlehensgebers gemäß § 5 Abs 3 lit a, b, c, d oder f des Darlehensvertrages vorgesehen. Der Vertragsgegenstand des Darlehens gemäß § 1 Abs 2 des Darlehensvertrages sei ident mit dem Unternehmensgegenstand der Gesellschaft gemäß § 2 Abs 1 der Satzung. Gemäß § 4 Abs 1 des Darlehensvertrages seien Darlehensrückzahlungen nur bei Vorliegen eines ausschüttungsfähigen Bilanzgewinnes vorzunehmen. Es seien keine bestimmte Ratenhöhe und keine definierten Rückzahlungstermine vereinbart worden. Das Darlehen sei zinsenlos und als eigenkapitalersetzende Leistung gewährt worden. Nach den Bestimmungen des Eigenkapitalersatzrechtes sei ein Darlehen eines wesentlich beteiligten Gesellschafters (die X Y sei mit 51% an der Bw. beteiligt) nachrangig gegenüber Forderungen anderer Gesellschaftsgläubiger und daher im Liquidationsfall erst nach Befriedigung aller anderen Gläubiger zu bedienen. Das gegenständliche Gesellschafterdarlehen der X Y sei im Zuge der Gründung der C-AG gewährt worden. Der Darlehensvertrag sei gleichzeitig mit dem Protokoll über die Versammlung der Gründer der C-AG und gleichzeitig mit der Zusatzvereinbarung zur Satzung der C-AG am 28. Juli 2003 unterfertigt worden. Die Zusatzvereinbarung zur Satzung regle über die Satzung hinausgehende weitere wechselseitige Rechte und Pflichten der Gesellschafter. Im § 1 der Zusatzvereinbarung zur Satzung habe sich die X Y zur Leistung des gegenständlichen Gesellschafterdarlehens verpflichtet. Im Vorfeld der Gründung der

Gesellschaft sei ein Finanzplan über die Finanzierung der Gesellschaft erstellt worden, der gemäß § 2 Abs 11 des Darlehensvertrages einen integrierenden Bestandteil des Darlehensvertrages darstelle. Zum Erkenntnis des VwGH 18.11.1993, 93/16/0104 wurde angemerkt, dass der VwGH über die strittige Frage zu entscheiden gehabt habe, ob ein von vornherein unverzinsliches Gesellschafterdarlehen, das ab dem Jahr 1987 gewährt wurde, gemäß § 2 Z 3 lit b KVG gesellschaftsteuerpflichtig ist oder nicht. Der VwGH komme in diesem Erkenntnis zu dem Schluss, dass ein Fall, in dem von vornherein die Unverzinslichkeit eines Darlehens (oder ein niedrigerer Zinssatz als der marktübliche) vereinbart wird, als die Überlassung eines Gegenstandes an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung anzusehen ist und nicht als Forderungsverzicht wie im Falle des während der Laufzeit des Darlehens nachträglich erklärten Verzichts auf die Verzinsung. Die Gesellschaftsteuerpflicht sei vom VwGH also bestätigt worden. Das Kriterium der ausschließlichen Unverzinslichkeit sei weder aus dem Gesetz, noch aus der Judikatur ableitbar. Das KVG spreche von der Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung. Die Vereinbarung einer unbestimmten Dauer des Darlehensvertrages decke sich mit der Dauer der Gesellschaft laut Satzung. Eine vorzeitige Kündigungsmöglichkeit des Darlehensvertrages sei im Wesentlichen auf jene Fälle beschränkt, in denen sich die Erreichung des Darlehenszweckes, der mit dem Gesellschaftszweck gleichlautend sei, nachträglich als unmöglich erweise. Weshalb sich aus dem Vertrag keineswegs ein Gleichkommen des Darlehens mit einer Gesellschaftereinlage ergäbe und weshalb der Finanzierungszweck für ein Darlehen spreche, werde nicht weiter begründet. Der Umstand, dass Darlehenstilgungen nur aus einem allfälligen ausschüttungsfähigen Bilanzgewinn erfolgen dürften, dass keine bestimmten Raten und keine Rückzahlungstermine festgelegt worden seien, dass das Darlehen als Eigenkapitalersatz gewährt werde, dass keine Zinsen verrechnet würden, dass die Verpflichtung der Darlehensgewährung im Zuge der Gründung in der Zusatzvereinbarung zur Satzung der Gesellschaft geregelt worden und somit unabdingbare Voraussetzung für den Erwerb des Gesellschaftsrechtes gewesen sei, dass der Finanzplan zur Finanzierung der Gesellschaft die Grundlage für das Darlehen darstelle, dass der Darlehenszweck identisch mit dem Unternehmenszweck der Gesellschaft sei und dass der Darlehensvertrag zeitgleich mit der Gründungsurkunde unterfertigt worden sei, beweise, dass der Darlehensvertrag den Grundsätzen und Regeln für Eigenkapital folge, zum Zwecke der Finanzierung der geplanten Anlaufverluste gewährt worden und somit einer Einlagengewährung gleichkomme.

Die Behauptung, die Erforderlichkeit der Hingabe des Darlehens als unabdingbare Voraussetzung für den Erwerb des Gesellschaftsrechtes wäre dem Darlehensvertrag nicht zu entnehmen, wäre nicht vereinbart worden und hätte mit der aus der Darlehensgewährung

---

resultierenden Möglichkeit der Aufnahme der produktiven Tätigkeit nichts zu tun, sei unrichtig. Im § 5 Abs 3 lit d des Darlehensvertrages werde die Zusatzvereinbarung zur Satzung angeführt. In der Zusatzvereinbarung zur Satzung sei die Verpflichtung zur Gewährung des Gesellschafterdarlehens im Zuge der Gründung der Gesellschaft vereinbart worden. Der einen integrierenden Bestandteil des Darlehensvertrages bildende Finanzplan der Gesellschaft für die ersten beiden Jahre ab der Gründung der Gesellschaft zeige unmissverständlich, dass in der Anlaufphase keine Umsätze erzielt werden können und dass erhebliche Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen getätigt werden müssen, bevor die produktive Tätigkeit aufgenommen werden kann.

Aus dem dargestellten Sachverhalt ergebe sich eine Gesellschaftsteuerpflicht für das gegenständliche Gesellschafterdarlehen. Auf die Gültigkeit der Ausführungen in der Berufung vom 4. August 2004 werde verwiesen, ohne diese hier nochmals anführen zu müssen.

Die beiden bestrittenen Gebührenbescheide seien daher aufzuheben.

Ein Gesellschaftsteuerbescheid sei zu erlassen, in dem die Gesellschaftsteuer in Höhe von 1% vom Nennbetrag der Darlehensvaluta von € 1.764.300,00, somit € 17.643,00 festgesetzt wird.

## **1.7. Vorlage der Berufungen an den UFS**

Mit Vorlagebericht vom 29. Juni 2005 wurden die Berufungen gegen die beiden Gebührenbescheide vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

## **2. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat**

Beweis wurde von der Referentin des unabhängigen Finanzsenats erhoben durch Einsicht in die Bemessungsakte des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu ErfNr.xxx, ErfNr.yyy, ErfNr.zzz und ErfNraaa, in den Veranlagungsakt des Finanzamtes betreffend die Bw. zu St.Nr.yyy/yyyy (insbesondere in die dort inneliegenden Jahresabschlüsse zum 31.12.2003 und 31.12.2004), durch Abfragen im Firmenbuch zu FN sowie Recherchen im Internet (homepage der X Y und der Bw.).

### **2.1. Erörterungsgespräch**

Am 13. März 2008 wurde ein Erörterungsgespräch durchgeführt, an dem der steuerliche Vertreter der Bw. noch ergänzend ausführte, dass auch seit dem 31. Dezember 2006 keine Rückzahlungen der Bw. an die X Y erfolgt seien. Nach jetzigem Stand sei nicht damit zu rechnen, dass es zu Rückzahlungen kommen werde. Man möchte eine Insolvenz vermeiden, aber man wisse nicht wie die Bw. operativ gewinnbringend tätig werden könnte. Seines Wissens sei man bei Gründung der Bw. davon ausgegangen, dass die Bw. in Zukunft

---

irgendwann einmal auch "im Gang kommen" werde und später dann auch Gewinn abwerfen könnte.

## 2.2. Vorhalteverfahren

Mit Vorhalt vom 27. März 2008 teilte die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates beiden Verfahrensparteien mit, wie sich auf Grund der durchgeföhrten Ermittlungen die Sach- und Rechtslage für sie darstellt und aus welchen rechtlichen Erwägungen (selbstverständliche unvorgreiflich der Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat) nach Ansicht der Referentin der "Darlehensvertrag" vom 28. Juli 2003 nicht gemäß § 15 Abs. 3 GebG von den Gebühren befreit sei und jede der beiden Urkunden für sich der Hundertsatzgebühr nach § 33 TP 19 GebG in Höhe von € 14.114,40 (0,8 % von € 1.764.300,00) unterliege.

Das Finanzamt führte in seiner Stellungnahme vom 30. April 2008 dazu aus, dass die dargestellte Rechtslage der gebührenrechtlichen Würdigung des verfahrensgegenständlichen Darlehensvertrages durch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern entspreche. Ausgehend von der Gebührenanzeige vom 7. Jänner 2004 habe das Finanzamt gestützt auf die vertraglichen Bestimmungen des Darlehensvertrages im Einklang mit der Judikatur die Gebührenpflicht nach § 33 TP 19 GebG bejaht und eine Gesellschaftsteuerpflicht verneint. Die unentgeltliche Nutzung des Kapitals erfülle den Tatbestand des § 4 Z 4 lit c KVG. Durch die verspätete Gebührenanzeige bestehe Gebührenpflicht gemäß § 25 GebG für alle errichteten Urkunden.

Die steuerliche Vertreterin der Bw. hielt in ihrer Stellungnahme vom 29. Mai 2008 eingangs fest, dass sie erst zu Beginn dieses Kalenderjahres die steuerliche Vertretung der Bw. übernommen habe und erst bei der Terminfestsetzung für den Erörterungstermin von den gegenständlichen laufenden Abgabenverfahren Kenntnis erlangt habe. Sie sei daher zu diesem Zeitpunkt über den tatsächlichen Sachverhalt nicht ausreichend informiert gewesen. Nachdem sie nun auch damals handelnde Personen von der Finanzgeberseite befragt habe, werde zur Sacheverhaltsdarstellung Stellung bezogen.

Grundsätzlich handle es sich bei den zugeflossenen Geldbeträgen um einen Eigenkapital-Zuschuss. Es sei – wie aus dem beiliegenden Schreiben der X Y ersichtlich sei – zu diesem Zeitpunkt aus strategischen Gründen sehr wichtig für YY. gewesen dieses X-Projekt in Y. – insbesondere in Y – ansiedeln zu können. Da eine direkte Förderung aus EU-rechtlichen Gründen nicht möglich gewesen sei, habe man sich für diese Vorgangsweise entschieden. Diese Finanzierung (Förderung) sei nicht nur aus bilanzrechtlichen Gründen (Verhinderung der Überschuldung) notwendig gewesen, sondern sie sei die Grundlage, dass die Tätigkeit in Y begonnen werden konnte. Von einer Rückzahlung – wie es bei einem Darlehen üblich ist- sei bei dieser Finanzierung offensichtlich nicht ausgegangen worden.

---

Das der Stellungnahme angeschlossene Schreiben des X. hat folgenden Inhalt:

- "1.) YY. hat dieses Projekt als extrem riskant eingestuft. Das Projekt wurde jedoch von Y. als strategisch wichtig beurteilt.*
- 2.) Auf Grund der Thematik sollte die X Y eingebunden werden.*
- 3.) Um auch die Möglichkeit eines theoretischen Geldrückflusses offen zu halten, hat man den Darlehensvertrag abgeschlossen ohne wirklich an Rückflüsse gedacht zu haben."*

### **2.3. mündliche Verhandlung**

In der am 9. September 2008 durchgeföhrten mündlichen Senatsverhandlung wurde von den Parteien zunächst angemerkt, dass es zum vorgetragenen Sachverhalt (siehe dazu die der Niederschrift als Beilage angeschlossene Darstellung des Sachverhalts) keine Ergänzungen gebe.

Über Frage eines Beisitzers gab der PV an, dass nach seinen Unterlagen das Finanzamt in dieser Angelegenheit das erste Mal im Jänner 2004 kontaktiert worden sei. Er verweise dazu auf ein Schreiben der früheren steuerlichen Vertreters vom 12 Jänner 2004 und merke dazu an, dass er dies als eine Selbstberechnung der Darlehensgebühr für € 702.000, das ist die erste Tranche, bezeichnen würde.

Auf die weitere Frage des Beisitzers, warum das Finanzamt am 1. Juli 2004 die Gebühr für beide Urkunden festgesetzt habe, verwies der Vertreter des Finanzamtes darauf, dass im Vertrag, in § 7 stehe, dass der Vertrag in 2 Ausfertigungen errichtet worden sei. Es sei ausdrücklich um Festsetzung der Gebühr ersucht worden, Selbstberechnung sei keine durchgeführt worden. Es sei kein Original eines Darlehensvertrages je angezeigt worden.

Zu den im Vorhalt vom 27. März 2008 enthaltenen Rechtsausführungen merkte der PV an, dass nicht maßgeblich sei, wie die Urkunde bezeichnet werde und dass die Befreiung des § 15 Abs. 3 GebG nur für identische Vorgänge gelte. Man habe vorgehabt, Kapital einzuschießen, habe aber aufgrund der EU-rechtlichen Bestimmungen zu den Beihilfen nicht so vorgehen können. Das Darlehen sei nachrangig zu bedienen gewesen, es sei für unbestimmte Zeit eingeräumt worden und es könne nur bei bestimmten Gründen gekündigt werden. Es liegt ein Tatbestand des § 2 Z. 1 oder § 2 Z. 2 KVG vor. Die Frage sei, ob ein Genussrecht oder eine gewinnbeteiligte Forderung vorliege. Der Verwaltungsgerichtshof habe in den Erkenntnissen VwGH 16.12. 1993, 92/16/0025 und VwGH 19.8.1997, 95/16/0328 die Kriterien aufgestellt, wann ein Genussrecht vorliege. Im gegenständlichen Fall sei die Rückzahlungsverpflichtung - dass die Rückzahlung aus 30% des ausschüttungsfähigen Bilanzgewinnes zu tätigen sei - eine Gewinnbeteiligung. Die Darstellung als Verbindlichkeit im Jahresabschluss sei nicht richtig. Verbindlichkeiten, die aus dem Bilanzgewinn zu bedienen sind, würden keine aktuellen Belastungen und keine handelsrechtlichen Verbindlichkeiten darstellen. Für den Ausweis im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss bestehe für Verpflichtungen, die nur aus einem

Bilanzgewinn zu bedienen sind, ein Ausweisverbot. Im gegenständlichen Fall liege daher ein Genussrecht vor, das der Gesellschaftsteuer unterliege. Als Quellen wurden dazu genannt: Bertl-Fraberger, Verbindlichkeiten, RWZ 1998/140; Fraberger, Besteuerung der Hingabe von Besserungskapital beim Schuldner, ÖStZ 2004, 232; UFS Wien: 7.11.2005, RV/1856-W/02. Aus der zuletzt genannten Entscheidung wurde die entsprechende Textpassage vorgelesen (auf Seite 4 von 6 Seiten, in der Mitte), wonach ein Genussrecht dann vorliege, wenn ein gewinnabhängiger Anspruch eingeräumt wurde. Aus diesen Gründen liege ein Darlehensvertrag zwar vor, der aber gemäß § 15 Abs. 3 GebG von der Gebühr befreit sei. Es liege eine Besserungsvereinbarung vor.

Dem erwiderte die Amtspartei, dass es noch keine Beteiligung am Gewinn sei, wenn ein Betrag aus Gewinnen rückzuzahlen ist. Hier liege kein Gesellschaftsrecht nach § 5 Abs. 1 Z. 3 KVG vor. Genussrechte würden als Gegenleistung für Leistungen hingegeben, die jemand an die Gesellschaft erbringt. Inhalt des Genussrechtes sei meistens eine Beteiligung am Gewinn. Es könnten aber auch andere Rechte sein. Diese anderen Rechte müssten aber typische Rechte, wie sie dem Gesellschafter zustehen, sein. Die Zusatzvereinbarung zur Satzung gewähre weder eine Gewinnbeteiligung, noch typische andere Rechte eines Gesellschafters, weshalb hier auch kein Genussrecht iS des § 5 Abs. 1 Z. 2 KVG gegeben sei. Es liegt hier auch keine Besserungsvereinbarung vor, es handle sich vielmehr um ein eigenkapitalersetzendes Darlehen mit der Folge, dass der Gesellschafter in der Krise diese Beträge nicht zurückverlangen könne, sein Forderungsrecht gehe nicht unter, die Rückzahlung sei gestundet. Das Finanzamt könnte sich dem nicht anschließen, dass die Jahresabschlüsse unrichtig seien. Sollte das doch so sein, wäre das bis zur Wurzel zu korrigieren und auch zu veröffentlichen. Man argumentiere mit dieser Mittelzuführung, dass keine Überschuldung vorliege. § 15 Abs. 3 GebG komme hier nicht zur Anwendung. Die Vergebühr als Kreditvertrag sei zu Recht erfolgt.

Auf die Frage des PV, bis wann die Rückzahlung gestundet worden sei, antwortete die Amtspartei, dass der Gesellschafter ein Darlehen zu solchen Konditionen gebe, die eine Bank nicht geben würde. Sein Forderungsrecht gehe nicht unter. Die Stundung gehe bis zu dem Zeitpunkt, in dem es der Gesellschaft besser geht, dann müsse sie zurückzahlen.

PV: Das sei aber eine Besserungsvereinbarung. Das Projekt sei als extrem riskant eingestuft worden, daher werde nie eine Rückzahlung oder nur bei Besserung erfolgen. In einer UFS-Entscheidung (UFS 12.5.2004, RV/0160-W/03) sei ausgesprochen worden, dass die Gesellschaftsteuer auch den Darlehensbetrag wegen der untrennbar kausalen Verknüpfung erfasse, wenn ein unverzinstes Gesellschafterdarlehen in Zusammenhang mit der Erlangung der Gesellschafterstellung hingegeben werde.

---

Auf die Frage der Amtspartei, warum das in dieser Form nicht so selbstberechnet worden sei, verwies der PV auf den Vertreterwechsel.

Auf die Frage eines Beisitzers, ob es eine Judikatur zu einem Darlehen mit Verlustbeteiligung gebe, antwortete das Finanzamt, dass man den Verlust nicht als negativen Gewinn ansehen könne. Gewinn sei das, was man als Gewinn verstehe. Vergleichbare Konstellationen gebe es bei stillen Gesellschaften – auch in der Judikatur.

Auf die Frage eines Beisitzers, was im Konkurs sei, antwortete der PV, dass es nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise volles Eigenkapital sei. Im Konkursfall sei es verloren, es werde nachrangig bedient. Ursprünglich sei die Tätigkeit als hoch riskant eingestuft worden – aus dieser Tätigkeit sei nichts herausgekommen. Es habe einen Skandal gegeben. Weder aus der damaligen, noch aus der heutigen Sicht sei der Kredit rückzahlbar, Das sei von Anfang an als Genussrecht gedacht gewesen. Die Forschungstätigkeiten würden nach wie vor durchgeführt werden, aber die Bw. habe nun eine andere Tätigkeit nämlich die Vermietung (Anm: des für die Forschungstätigkeiten notwendigen Equipments). Auch bei der neuen Gesellschaft, die die Tätigkeit durchföhre, seien in absehbarer Zeit keine Gewinne zu erwarten.

§ 4 Z. 1 Satz und 2 des Darlehensvertrages würden nach der Judikatur eine Gewinnbeteiligung darstellen. Wenn der ursprüngliche Betrag durch einen erzielten Gewinn ohne Verzinsung zurückgezahlt werden kann, liege laut VwGH eine Gewinnbeteiligung vor (VwGH 19.8.1997, Zl. 95/16/0328). Der ausschüttbare Gewinn definiere die Rückzahlbarkeit des Darlehens. Das sei das Typikum der Besserungsvereinbarung, dass eine Rückzahlung erst dann erfolge, wenn eine Gewinnsituation eintritt. Hier müsse der Gewinn auch ausschüttbar sein.

Amtspartei: In diesen VwGH-Fällen sei der Sachverhalt so gewesen, dass eine Besserungsvereinbarung von vornherein vorlag. Da habe der VwGH entschieden, dass das kein Kredit sei, sondern es sei ein Genussrecht eingeräumt worden. Das Finanzamt gehe so vor, dass grundsätzlich die Festsetzung laut Erklärung erfolge. Die rechtliche Würdigung erfolge immer auf den individuellen Sachverhalt bezogen. Abschließend ersuchte das Finanzamt, die Berufung als unbegründet abzuweisen. Es liege kein gesellschaftsteuerbarer Vorgang vor. § 15 Abs. 3 GebG komme hier nicht zur Anwendung. Die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 19 GebG sei zu Recht festgesetzt worden. Da beide Vertragsoriginale nicht angezeigt wurden, sei die Gleichschriftengebühr ebenfalls zu Recht festgesetzt worden.

Der PV stützte die Berufung abschließend nochmals auf die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG. Die Mittelzuwendung, die zwar fälschlicherweise als Darlehensvertrag bezeichnet worden sei, werde als einheitlicher gesellschaftsrechtlicher Vorgang gesehen

(Eigenkapitalzuwendung mit der Errichtung der AG) und zudem wegen ihrer Gewinnabhängigkeit als Genussrecht iS des KVG. Es werde um Stattgabe der Berufungen ersucht.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Auf Grund des durchgeföhrten Ermittlungsverfahrens und den Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung steht folgender **Sachverhalt** fest:

#### **3.1. Gründung der Gesellschaft:**

In der Versammlung der Gründer vom 28. Juli 2003 wurde die Bw. unter der Firma C-AG mit einem Grundkapital von € 70.000,00 errichtet. Vom Grundkapital übernahmen die Gründer, NN (X Y) 35.700 Aktien sowie die Herrn xyz jeweils 8.575 Aktien.

Der auf die übernommenen Aktien entfallende anteilige Betrag am Grundkapital wurde zur Gänze bar eingezahlt.

#### **3.2. Satzung der Bw.**

Die Satzung der Bw. vom 28. Juli 2003 hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„§ 22 Z 3:

*Der Bilanzgewinn, der sich aus dem Jahresabschluss nach Vornahme der Abschreibungen, Wertberichtigungen, Rückstellungen und Rücklagen ergibt, wird auf die Aktionäre verteilt. Die Hauptversammlung kann mit einer 75 %-Mehrheit eine andere Verwendung beschließen.“*

#### **3.3. Zusatzvereinbarung zur Satzung**

Ebenfalls am 28. Juli 2003 schlossen xyz im Folgenden gemeinsam "Proponenten," genannt und NN (X Y) eine sog. "Zusatzvereinbarung zu Satzung der C-AG" mit auszugsweise folgendem Inhalt ab:

#### ***„Präambel“***

*1. Die C-AG ist eine im Firmenbuch des Landesgerichtes Y zu registrierende Aktiengesellschaft nach österreichischem Recht mit dem Sitz in ADR. Das Grundkapital der C-AG beträgt EUR 70.000,00 (in Worten: Euro siebzigttausend) und ist in eingeteilt in 70.000 (in Worten: siebzigtausend) auf Inhaber lautende Stückaktien.*

*2. Die X ist Eigentümerin von insgesamt 35.700 (in Worten: fünfunddreißig-tausendsiebenhundert) auf Inhaber lautende Stückaktien, oder 51 % des Grundkapitals an der C-AG.*

*3. Die Proponenten sind Eigentümer von insgesamt 34.300 (in Worten: vierunddreißig-tausenddreihundert) auf Inhaber lautende Stückaktien, oder 49 % des Grundkapitals an der C-AG; im Einzelnen*

.....

*4. Mit der vorliegenden Vereinbarung regeln die X und die Proponenten über die Satzung hinausgehende weitere wechselseitige Rechte und Pflichten, Soferne die Proponenten in ihrer*

Gesamtheit angesprochen sind, bilden sie ihre Willenserklärungen gegenüber der X durch Mehrheitsentscheidung.

## §1 Gesellschafterdarlehen

1. Die X verpflichtet sich, der C-AG ein (Gesellschafter-)Darlehen bis zu einer Höhe von EUR 1.764.300,00 (in Worten: ....) zu gewähren.
2. Die Zuzählung dieses Darlehens erfolgt in acht Quartalsbeträgen in den Jahren 2003 bis 2005. Näheres regelt der Darlehensvertrag zwischen der X und der C-AG.
3. Die Proponenten verpflichten sich, über die in § 2 genannte Tätigkeit hinaus ccccc frühestens zu beginnen, wenn der Zwischenbericht über cccc vorliegt.
4. Die Proponenten werden die in § 2 beschriebenen Tätigkeiten auch nach vollständiger Zuzählung des in § 1 Abs 1 genannten Darlehens fortsetzen.
5. Für die Tilgung des von der X gewährten (Gesellschafter-)Darlehens müssen 30 % des ausschüttungsfähigen Gewinns verwendet werden.

## §2 C-AG Inhalt der Tätigkeit und Zeitplan

1. Das Darlehen ist von der C-AG ausschließlich zur Durchführung yyyyyyy zu verwenden, insbesondere zur Umsetzung des Projektes bbbbbbb.
- .....

## §4 Stimmverhalten in der Hauptversammlung

Soferne die Hauptversammlung mit Fragen der Verwertung von Ergebnissen der C-AG, insbesondere dem Verkauf oder der Einräumung von Schutzrechten, der Lizenzierung, der Produktion etc befasst wird, verpflichten sich die Vertragsteile, nicht gegeneinander zu stimmen, sodass die Hauptversammlung über derartige Fragen nur einstimmig befinden kann.

## §5 Wirksamkeit und Dauer

1. Die Vereinbarung tritt mit ihrer Unterfertigung in Kraft und ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.
2. Überträgt einer der Vertragsteile seine Aktien, so ist dem Übernehmer der Aktien die vorliegende Vereinbarung nachweislich zur Kenntnis zu bringen. Der übertragende Vertragsteil hat dafür Sorge zu tragen, dass der Übernehmer der Aktien dieser Vereinbarung beitritt.
3. Die X kann die vorliegende Vereinbarung ohne Einhaltung einer Frist durch einseitige Erklärung auflösen, wenn
  - a) die C-AG das (Gesellschafter-)Darlehen nicht ausschließlich zur Finanzierung der Umsetzung des Unternehmensgegenstandes verwendet;
  - b) die C-AG das von der X gewährte (Gesellschafter-)Darlehen nicht in der im Darlehensvertrag bzw in dieser Vereinbarung festgelegten Form zurückzahlt;
  - c) ein oder mehrere Proponenten aus dem Aufsichtsrat oder dem Vorstand der bzw aus einem allfälligen Dienstverhältnis zur C-AG ausscheiden, ohne dass ein fachlich gleichwertiger Ersatz gefunden und in den Aufsichtsrat oder Vorstand der bzw in ein Arbeitsverhältnis zur C-AG gewählt bzw übernommen wird.
4. Die Proponenten können die vorliegende Vereinbarung unter Einhaltung einer Frist von acht Wochen durch einseitige Erklärung auflösen, wenn

- a) die X das (Gesellschafter-)Darlehen in Verletzung des Darlehensvertrages nicht an die C-AG zuzählt;
- b) das (Gesellschafter.)Darlehen vollständig zurückgezahlt ist."

Bei Abschluss dieser Zusatzvereinbarung gingen die Vertragsteile davon aus, dass die Gesellschaft in Zukunft irgendwann einmal auch "in Gang kommen" wird und Gewinn abwerfen kann. Die Finanzgeber waren sich des wirtschaftlichen Risikos bewusst. Sie hielten das Projekt jedoch für strategisch wichtig und wollten, dass die Tätigkeit in Y durchgeführt wird. Um sich die Möglichkeit eines theoretischen Geldrückflusses offen zu halten, hat man den Darlehensvertrag abgeschlossen ohne wirklich an Rückflüsse gedacht zu haben. Vom ursprünglichen Vorhaben, Kapital einzuschießen, sind die Vertragsteile aufgrund der EU-rechtlichen Bestimmungen zu den Beihilfen wieder abgekommen.

### **3.4. Eintragung der Bw. im Firmenbuch**

Am 4. Oktober 2003 wurde die Bw. im Firmenbuch eingetragen.

### **3.5. Gesellschaftsteuerverfahren ErfNr.yyy**

Am 15. Oktober 2003 wurde die Gesellschaftsteuer für den Ersterwerb der Gesellschaftsrechte an der Bw. von Herrn Notar mit 1 % von einer Bemessungsgrundlage von € 70.000,00 = € 700,00 selbstberechnet und dieser Betrag an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien entrichtet (Verfahren des Finanzamtes zu ErfNr.yyy, St.Nr.zzz/zzzz).

### **3.6 Geldfluss auf Grund des Darlehensvertrages**

Mit Valuta 28. November 2003 wurde auf Grund einer Überweisung der X Y mit dem Verwendungszweck "1. und 2. Quartal 2003 Zuzahlung" dem Bankkonto der Bw. ein Betrag von € 702.000,00 gutgeschrieben. In den Jahren 2004 und 2005 hat die X Y auch die restliche Kreditsumme an die Bw. zur Auszahlung gebracht und betrug die Verbindlichkeit der Bw. aus dem Gesellschaftsdarlehen zum 31. Dezember 2005 € 1.764.300,00.

Bis dato sind keine Rückzahlungen von der Bw. an die X Y erfolgt. Nach jetzigem Stand ist nicht damit zu rechnen, dass es zu Rückzahlungen kommen wird. Man möchte eine Insolvenz vermeiden, aber man weiß nicht wie die Bw. operativ gewinnbringend tätig werden kann.

### **3.7 Verfahren beim Finanzamt zu ErfNraaa und ErfNr.zzz**

Am 14. April 2006 wurde beim Finanzamt zu ErfNraaa eine Gebührenanzeige für einen weiteren „Darlehensvertrag“ des Gesellschafters X Y an die Bw. erstattet. Dieser „Darlehensvertrag“ vom 28. März 2006 hat auszugsweise folgenden Inhalt:

#### *„Präambel“*

*Mit Darlehensvertrag vom 28. Juli 2003 gewährte die X Y der C-AG ein (Gesellschafter-) Darlehen bis zur Höhe von EUR 1.764.300,00 (in Worten ...), die Darlehensvaluta wurde*

vollständig zugezählt. Um das in § 1 Abs. 2, 3 und 4 des Darlehensvertrages vom 28. Juli 2003 definierte X-Projekt fertig stellen zu können, gewährt die X ein weiteres (Gesellschafter-) Darlehen in Höhe von EUR 500.000,00 (in Worten ...) gemäß den nachstehenden Festlegungen.

Rechte und Pflichten aus dem und der Darlehensvertrag vom 28. Juli 2003 werden durch den vorliegenden Darlehensvertrag nicht berührt und bleiben aufrecht.

.....

#### § 4 Rückzahlung des Darlehens

1. Das gegenständliche Darlehen ist gegenüber dem mit Darlehensvertrag vom 28. Juli 2003 gewährten Darlehen nachrangig.

2. Sobald die C-AG das in Abs. 1 genannte Darlehen zur Gänze zurückgezahlt hat, sind Rückzahlungen auf das gegenständliche Darlehen zu leisten, wenn ein ausschüttungsfähiger Gewinn vorliegt. In diesem Fall müssen 30% des jeweiligen ausschüttungsfähigen Gewinns für die Rückzahlungen verwendet werden. Eine bestimmte Ratenhöhe wird ausdrücklich ebenso wenig vereinbart, wie bestimmte Rückzahlungstermine; das Darlehen wird grundsätzlich zinsenlos gewährt. Das Darlehen stellt eine eigenkapitalersetzende Leistung dar.

.....

5. Sollte dieser Darlehensvertrag aus einem in § 5 Abs. 3 aufgezählten Grund gekündigt werden, so stellt diese Kündigung gleichzeitig eine Kündigung gemäß § 5 Abs. 2 lit. e des Darlehensvertrages vom 28. Juli 2003 dar. Diesfalls ist die bis zum Wirksamwerden der Kündigung zugezählte Darlehensvaluta zuzüglich der bereits aufgrund des Darlehensvertrages vom 28. Juli 2003 zugezählten Darlehensvaluta in Höhe von EUR 1.764.300,00 (in Worten.....) binnen 10 Tagen zur Rückzahlung fällig. Diese der C-AG zugezählten Darlehensteilbeträge sind diesfalls mit 6% p.a. zu verzinsen. Der Zinsenlauf beginnt mit der Zuzählung des Darlehensteilbetrages an die C-AG.“

Am 12. Juni 2006 erstattete der steuerliche Vertreter der Bw. zu ErfNr.zzz beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien unter Anschuss einer Kopie dieses Darlehensvertrages eine Gesellschaftsteuererklärung über einen Vorgang iSd § 2 Z. 4 KVG in Höhe von € 500.000,00 und der Beschreibung des Vorganges als "Eigenkapital ersetzendes Darlehen."

Mit Bescheid vom 18. September 2006 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber der Bw. unter Bezugnahme auf diese Gesellschaftsteuererklärung Gesellschaftsteuer mit 1 % von € 500.000,00 = € 5.000,00 fest. Eine Festsetzung von Gebühren für diesen "Darlehensvertrag" erfolgte bislang nicht.

#### **3.8 gesellschaftsrechtliche Veränderungen bei der Bw.**

Mit 31. Juli 2006 hat die X Y ihre Beteiligung an der Bw. verkauft.

Mit Hauptversammlungsbeschluss vom 15. September 2006 wurde die Bw. von einer Aktiengesellschaft in eine GmbH umgewandelt. Als Gesellschafter der Bw. wurden am 24. November 2006 Herr AA mit einer Stammeinlage von € 8.575,00, Herr BB mit einer Stammeinlage von € 8.575,00 und die CC GmbH mit einer Stammeinlage von € 52.850,00 im Firmenbuch eingetragen.

Mittlerweile ist die CC GmbH wieder aus der Bw. ausgeschieden und sind an der Bw nunmehr (siehe die Firmenbucheintragungen vom 12. Jänner bzw. 7. Februar 2007) Herr AA und Herr BB mit einer Stammeinlage von jeweils € 175,00 und Herr DD mit einer Stammeinlage von € 69.650,00 beteiligt.

Der Gesellschaftszweck der Bw. hat sich von operativer Tätigkeit in Vermietung und Verpachtung von Mobilien und Immobilien geändert.

### **3.9 Jahresabschlüsse der Bw. sowie der X Y**

Im Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses der Bw. zum 31.12.2003 wird unter Tz. 24 folgendes ausgeführt:

*"Auf Grund des Jahresabschlusses der C-AG für das Rumpfwirtschaftsjahr 2003 haben wir die Eigenmittelquote gemäß § 23 URG von 5,06 % und eine fiktive Schuldentilgungsdauer gemäß § 24 URG von 44,61 Jahren ermittelt. Dadurch liegen die Voraussetzungen für die Vermutung eines Reorganisationsbedarfes gemäß § 22 Abs. 1 Z. 1 URG vor."*

*"Da das Darlehen des Hauptaktionärs (X Y) als eigenkapitalersetzendes Darlehen (unverzinst, Rückzahlung erfolgt ausschließlich bei Vorliegen eines ausschüttungsfähigen Gewinnes) anzusehen ist, wird für Zwecke der Ermittlung der URG-Kennzahlen das Darlehen dem Eigenkapital zugeordnet. Dadurch ergibt sich eine adaptierte Eigenmittelquote von 80,42 %. Die Ermittlung der fiktiven Schuldentilgungsdauer ergibt sodann, dass die flüssigen Mittel zum Bilanzstichtag 2003 die Rückstellungen und Verbindlichkeiten übersteigen, wodurch "Nettoschulden" im Sinne des Gesetzes nicht bestehen. Ein Reorganisationsbedarf liegt daher nicht vor."*

Im Auszug aus der im Firmenbuch veröffentlichten Bilanz der Bw. zum 31. Dezember 2006 wird eine negatives Fehlkapital von € 1.701.967,64 ausgewiesen und im offenzulegenden Anhang dazu Folgendes angegeben:

*"Der buchmäßigen Überschuldung steht ein nachrangiges, eigenkapitalersetzende Darlehen von € 2.264.300,00 gegenüber. Eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes ist daher nicht anzunehmen."*

Im Rechnungsabschluss der X Y zum 31. Dezember 2007 (im Internet unter www abrufbar) wird die Forderung der X Y gegenüber der Bw. ebenfalls mit einem Wert von insgesamt € 2.264.300,00 ausgewiesen. Unter den Verbindlichkeiten der X Y findet sich eine Verbindlichkeit der X Y gegenüber YYY in eben dieser Höhe von € 2.264.000,00 und wird dazu in der Anlage 3 des Rechnungsabschlusses auf S. 11 folgendes ausgeführt:

*"Die Verbindlichkeiten gegenüber YYY betreffen Darlehen, die an eine ehemalige Beteiligung der X weitergegeben werden konnten und die erst bei Rückführung aus den Gewinnen der Beteiligung rückgezahlt werden müssen."*

#### **4. Beweiswürdigung:**

Nach den glaubwürdigen Ausführungen des X. in dem der Stellungnahme vom 29. Mai 2008 angeschlossenen Schreiben wollten sich die Finanzgeber die Möglichkeit des Geldrückflusses offen halten und auf eine Rückzahlung der Geldmittel gerade nicht verzichten. Auch wenn den

Geldgeber das hohe wirtschaftliche Risiko bewusst war, so ändert dies nichts daran, dass sie den Weg einer Kreditfinanzierung gewählt haben und nach dem Inhalt des Vertrages die Geldmittel von der Bw. bei Erreichen bestimmter Erfolge (Vorliegen eines ausschüttungsfähigen Gewinnes) zwingend zurückzuzahlen sind. Nach dem in der mündlichen Verhandlung vom steuerlichen Vertreters der Bw. erstatteten Vorbringen hatte man zwar ursprünglich vorgehabt, Kapital einzuschließen. Aufgrund EU-rechtlicher Bestimmungen zu den Beihilfen sind die Vertragspartner davon aber wieder abgekommen. Dies steht auch im Einklang mit dem Inhalt des abgeschlossenen "Darlehensvertrages". Ein Widerspruch zwischen dem tatsächlichen Parteiwillen und dem schriftlich niedergelegten Inhalt des "Darlehensvertrages" wurde von der Bw. nicht einmal behauptet, weshalb bei der rechtlichen Beurteilung von den im "Darlehensvertrag" getroffenen Regelungen auszugehen ist.

### **5. rechtliche Beurteilung des "Darlehensvertrages" vom 28. Juli 2003:**

#### **5.1. Vorliegen eines Kreditvertrages iSd § 33 TP 19 Abs. 1 Z. 1 GebG**

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

Der Kreditvertrag ist kein Darlehensvertrag, weil dieser ein Realvertrag ist, bei dem der verbindliche Abschluss erst mit der Erbringung der vereinbarten Leistungen zustande kommt (§ 983 ABGB), aber auch kein Darlehensvorvertrag, da der Wille der Parteien nicht auf den künftigen Abschluss eines Vertrages gerichtet ist. Der Kreditvertrag schafft nämlich nicht bloß Anspruch auf Abschluss eines Hauptvertrages (Darlehensvertrages), sondern begründet bereits unmittelbar die in ihm vorgesehenen Leistungsansprüche und Leistungsverpflichtungen. Die Inanspruchnahme der Kreditsumme durch den Kreditnehmer erfolgt auf Grund des Kreditvertrages selbst in dessen Erfüllung und nicht erst auf Grund eines weiteren Vertrages. Der Kreditvertrag ist ein Konsensualvertrag, der durch übereinstimmende Willenserklärung der Vertragspartner und nicht erst mit Erbringung der vereinbarten Leistungen zustande kommt (vgl. VwGH 10.06.1991, 90/15/0129, und die dort zitierte Rechtsprechung des OGH).

Im gegenständlichen "Darlehensvertrag" vom 28. Juli 2003 erklärte sich die X Y bereit, der Bw. einen Geldbetrag in Höhe von maximal € 1.764.300,00 zur Verfügung zu stellen. Eine Beurteilung als Darlehensvertrag kommt entgegen der Bezeichnung durch die Vertragsparteien nicht in Betracht, weil nach dem Urkundeninhalt noch keine Zuzählung des Geldbetrages erfolgt ist. Ein Darlehensvorvertrag liegt ebenfalls nicht vor, weil die Vereinbarung nicht auf Abschluss eines weiteren Vertrages gerichtet war, sondern sich die gegen-

seitigen Leistungsverpflichtungen (Auszahlung des Geldbetrages durch die X Y und Rückzahlung durch die Bw. – jeweils bei Erfüllung der im Vertrag festgelegten Bedingungen) bereits unmittelbar aus dem gegenständlichen Vertrag ergeben. Die zu beurteilende Vereinbarung erfüllt daher alle Tatbestandsvoraussetzungen eines Kreditvertrages im Sinne des § 33 TP 19 Abs. 1 GebG. Da einerseits die Abhängigkeit des Vertrages von diversen Bedingungen auf Grund der Bestimmung des § 17 Abs. 4 GebG keinen Einfluss auf das Entstehen der Gebührenschuld hat und anderseits nach § 26 GebG bedingte Leistungen als unbedingte zu behandeln sind, ist die maximale Kreditsumme von € 1.764.300,00 als Bemessungsgrundlage für die Kreditvertragsgebühr heranzuziehen.

## **2. Befreiung gemäß § 15 Abs. 3 GebG**

Gemäß § 15 Abs. 3 GebG sind von der Gebührenpflicht ausgenommen Rechtsgeschäfte, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, das Grunderwerbsteuergesetz, das Kapitalverkehrsteuergesetz (I. Teil Gesellschaftsteuer und II. Teil Wertpapiersteuer) oder das Versicherungssteuergesetz fallen.

Grundsätzlich ist die Anwendung unterschiedlicher Steuergesetze auf denselben Sachverhalt nicht ausgeschlossen (vgl. VwGH 3.6.1993, 92/16/0010, 0036). Die Vermeidung einer Doppelbesteuerung setzt grundsätzlich die Identität des Rechtsvorganges voraus (VwGH 19.12.2002, 2002/16/0203). Bei Beurteilung der Frage, ob ein oder zwei selbständige Rechtsgeschäfte (§ 15 Abs. 3 GebG verwendet den Begriff "Rechtsgeschäft") vorliegen, kommt es wie bei der bürgerlich-rechtlichen Unterscheidung zwischen Tauschvertrag und Doppelkauf auf den Parteiwillen an (vgl. VwGH 20.8.1996, 93/16/0188 unter Hinweise auf Aicher in Rummel ABGB I2, RZ 10 zu § 1055 ABGB).

Der Umstand, dass der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld für die Rechtsgebühr und für die Gesellschaftsteuer von einander abweichen, vermag an der Einheitlichkeit eines Rechtsgeschäftes nichts zu ändern (vgl. dazu ebenfalls VwGH 20.8.1996, 93/16/0188).

Die Frage, ob ein Rechtsgeschäft unter das Kapitalverkehrsteuergesetz fällt, ist dabei nach den Vorschriften dieses Gesetzes und nicht nach denen des Gebührengesetzes zu lösen, sodass etwa für die Lösung dieser Frage mit dem Hinweis auf § 17 GebG nichts zu gewinnen ist (vgl. Fellner, RZ 80 zu § 15 GebG mit Hinweis auf VwGH 28.6.1984, 83/15/0089).

Im Zusammenhang mit unverzinslichen Gesellschafterdarlehen hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass der Gebühr nach § 33 TP 8 Abs 1 GebG die tatsächliche Zuzählung des dargeleihenen Betrages unterliegt, während bei der Gesellschaftsteuer nicht die Begründung der freiwilligen Übernahmsverpflichtung, sondern erst deren Erfüllung, also das tatsächliche Bewirken der Leistung (im Beschwerdefall: die fortlaufende Überlassung der Darlehensvaluta zur Nutzung) den Steuertatbestand auslöst (vgl. VwGH 18.12.1995, 95/16/0195). Umgelegt

auf die Kreditvertragsgebühr bedeutet dies, dass eine Identität des Rechtsvorganges nur dann gegeben ist, wenn die Zurverfügungstellung des bestimmten Geldbetrages vom Gesellschafter an die Kapitalgesellschaft eine Gesellschaftsteuerpflicht vom gesamten Kapitalbetrages auslöst. Hingegen liegt keine Identität des Rechtsvorganges vor, wenn der Gesellschaftsteuer bloß die fortlaufende Überlassung des Geldbetrages zur Nutzung unterliegt (die Gesellschaftsteuer also nicht vom gesamten Kapitalbetrag, sondern bloß von den ersparten Zinsen berechnet wird).

Ein Gesellschafterzuschuss und ein Verzicht des Gesellschafters auf Zinsen für die vorübergehende Nutzung von Kapital stellen unterschiedliche Sachverhalte dar, die jeweils selbstständig - mit gesonderten Kapitalverkehrsteuerbescheiden - der Gesellschaftsteuer zu unterziehen sind (siehe dazu BFH 28.6.1989, I R 25/88, BStBl. 1989 II S. 982 und BFH 22.8.1990, I R 42/88, BStBl. 1991 II S. 387).

Im vorliegenden Fall wurde vom Finanzamt im Zusammenhang mit dem strittigen "Darlehensvertrag" bisher weder vom gesamten Kapitalbetrag von € 1.764.300,00 noch von den "ersparten Zinsen" Gesellschaftsteuer festgesetzt, weshalb die gesellschaftsteuerliche Beurteilung im Rahmen des gegenständlichen Gebührenverfahrens als Vorfrage zu lösen ist.

### **3. gesellschaftsteuerliche Beurteilung**

Nach § 2 Z. 1 KVG unterliegt der Gesellschaftssteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber.

Weiters unterliegen nach § 2 Z. 2 KVG Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele weitere Einzahlungen, Nachschüsse) der Gesellschaftsteuer.

Nach § 2 Z 4 KVG unterliegen außerdem folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:

- a) Zuschüsse,
- b) Verzicht auf Forderungen,
- c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,
- d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung.

Nach der Legaldefinition des § 5 Abs. 1 KVG gelten als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften:

- 
1. Aktien und sonstige Anteile, ausgenommen die Anteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft oder einer Kommandit-Erwerbsgesellschaft,
  2. Genussrechte und
  3. Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren.

Im vorliegenden Fall erfüllt der Erwerb der neu geschaffenen Gesellschaftsrechte an der Bw. durch die X Y (ebenso wie der Erwerb durch die „Proponenten“) unzweifelhaft den Tatbestand des § 2 Z. 1 KVG. Die Gesellschaftsteuerschuld hierfür ist mit der Eintragung der Bw. im Firmenbuch entstanden.

Wenn beim Erwerb von Gesellschaftsrechten iSd § 2 Z 1 KVG eine Gegenleistung zu bewirken ist, so wird nach § 7 Z. 1 lit. a KVG die Steuer vom Wert der Gegenleistung berechnet.

Als Gegenleistung für den Ersterwerb von Gesellschaftsrechten und damit als Bemessungsgrundlage ist jener Betrag maßgebend ist, der vom Gesellschafter aufzuwenden war, um die Gesellschaftsrechte zu erwerben. Der Wert der Gegenleistung ist unabhängig davon maßgeblich, in welcher Höhe der Gesellschafter dadurch eine Beteiligung erlangt (vgl. dazu ua. den Beschluss des VwGH 1.9.1999, 98/16/0324 - Antrag auf Vorabentscheidung an den EuGH in der Rechtssache „ESTAG“ - mit weiteren Hinweisen).

Da das KVG in seinem Teil I (Gesellschaftsteuer) anders als zB in seinem Teil III (Börsenumsatzsteuer) in Gestalt des § 18 Abs 2 Z 3 keine speziellen Regelungen betreffend das Rechtsinstitut der Bedingung enthält, sind im Anwendungsbereich der Gesellschaftsteuer die Bestimmungen des BewG anzuwenden (vgl. VwGH 21.12.2000, 2000/16/0553 unter Hinweis auf Steiner, Die Bedingung im Recht der Gebühren und Verkehrsteuern, JBI 1999, 145 ). Einlagen, die unter einer aufschiebenden Bedingung geleistet werden, lösen die Gesellschaftsteuerpflicht erst bei Eintritt der Bedingung ein (vgl. dazu EuGH 17.10.2002, Rs-C339/99 „ESTAG“ sowie das im Anschluss daran ergangene Erkenntnis des VwGH 6.11.2002, 2002/16/0240).

Bis zur Eintragung der Bw. im Firmenbuch (= Zeitpunkt des Entstehens der Gesellschaftsteuerschuld für den Ersterwerb von Gesellschaftsrechten) wurden von der X Y und den „Proponenten“ insgesamt einen Betrag in Höhe des Grundkapitals von € 70.000,00 bar geleistet (davon 51% = € 35.700,00 von der X Y) und wurde daher zu Recht die Gesellschaftsteuer für den Ersterwerb der Gesellschaftsrechte nur von den Bareinlagen selbstberechnet.

Bei Gründung der Bw. am 28. Juli 2003 verpflichtete sich die X Y in der Zusatzvereinbarung zur Satzung (und damit gegenüber den übrigen Gesellschaftern) zur Finanzierung der

Tätigkeit der Bw. ein Gesellschafterdarlehen bis zu einer Höhe von € 1.764.300,00 in 8 Quartalsbeträgen zu gewähren. Auch wenn die nähere Regelung dem Darlehensvertrag mit der Bw. vorbehalten wurde, so stellen doch der zeitliche Zusammenhang mit der Gründung der Gesellschaft sowie die gegenüber den Mitgesellschaftern abgegebene Leistungsverpflichtung der X Y deutliche Anhaltspunkte dafür dar, dass die später tatsächlich erfolgten Zuzahlungen von insgesamt € 1.764.300,00 auf Grund einer gesellschaftsrechtlichen Verpflichtung erfolgt sind.

Die Verwirklichung eines Tatbestandes iSd § 2 Z. 2 KVG setzt allerdings nicht nur voraus, dass die Leistung auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt wird, sondern muss diese Leistung auch auf eine echte (einseitige) Kapitalzuführung gerichtet sein. Die Leistung muss objektiv geeignet sein, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (vgl. VwGH 19.12.1996, 95/16/0088 unter Hinweis auf Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz, Kurzkommentar, 43 ff). Bei Geldleistungen wird die Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, im Regelfall zwar zu bejahen sein, soweit ihnen als Sonderleistung nicht eine Gegenleistung gegenübersteht, bzw soweit die Leistung nicht zurückgezahlt werden muss (siehe dazu ua. VwGH 3.10.1996, 95/16/0049 sowie VwGH 19.4.1995, 93/16/0044 mit Hinweis auf Kinnebrock/Meulenbergh, Kapitalverkehrsteuergesetz<sup>5</sup>, 92).

Der Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, können wertmindernde Umstände entgegengesetzt werden, soweit sie in dem gleichen Vertrag ihren Grund haben, der auch die Leistungsverpflichtung des Gesellschafters enthält (vgl. die Urteile des dt. BFH vom 12. April 1972 II 37/63, BFHE 106, 123, BStBl II 1972, 714, und vom 5. Februar 1975 II R 202/72, BFHE 115, 144, BStBl II 1975, 415). Diese Voraussetzung liegt hier vor, weil sowohl die Zusatzvereinbarung als auch der die näheren Konditionen festlegende "Darlehensvertrag" neben der Leistungsverpflichtung der X Y eine Rückzahlungsverpflichtung der Bw. vorsehen. Die Verpflichtung der Bw., den erhaltenen Betrag an die X Y zurückzuzahlen, ist daher wertmindernd zu berücksichtigen und wurde deshalb durch die Leistung des Geldbetrages von insgesamt € 1.764.300,00 kein Vorgang iSd § 2 Z. 2 KVG verwirklicht.

Zum in der mündlichen Verhandlung unter Hinweis auf UFS 12.5.2004, RV/0160-W/03 getätigten Einwand, dass auch der Darlehensbetrag der Gesellschaftsteuer unterliege, wenn ein untrennbarer kausaler Zusammenhang zwischen Einlage und Darlehen bestehe, ist zu bemerken, dass in der zitierten Entscheidung weitere Gründe für die Einbeziehung genannt wurden. Im dortigen Fall war auch das unverzinsliche Gesellschafterdarlehen als gewinnbeteiligte Forderung in die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer miteinzubeziehen, da der Vertrag über die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft und die Darlehensvereinbarungen zueinander einen zeitlichen und inhaltlichen Bezug aufwiesen, das Formular der Zeichnungsscheine ein Konvolut des Gesellschaftsvertrages, Darlehensvertrages

und Treuhandvertrages darstellte, worin sich der Zeichner verpflichtete, Einlage und Darlehen in einem Betrag zu leisten und zu bezahlen, das Darlehen das Schicksal der zuzuordnenden atypisch stillen Einlage und vice versa teilte, zwischen atypisch stiller Einlage und Darlehen ein vertraglich festgelegtes Verhältnis von 1:9, bzw. 1:6,5 bestand, nach Erläuterungen zur Bilanz und Treuhandvertrag eine Beteiligung am Vermögen der Bw. mit Einlage und Gesellschafterdarlehen bestand und laut Gesellschaftsvertrag dem atypisch stillen Gesellschafter ausgleichsfähige Verluste bis zu einem Betrag in der Höhe von bis zur 12-fachen Einlage vorrangig zugewiesen wurden. Das gegenständliche Gesellschafterdarlehen hingegen wurde der Bw. nicht auf die Dauer der Beteiligung der X Y an der Bw. gewährt (die Kündigungsmöglichkeiten sind nicht von der Gesellschafterstellung abhängig und haben sich mit dem Ausscheiden aus der Bw. die Rückzahlungsmodalitäten nicht geändert) und erhöhen die als Darlehen geleisteten Geldmittel nicht den Anspruch der X auf Beteiligung am Gewinn der Bw. oder auf Beteiligung am Liquidationserlös der Bw. Als Vergütung für die Überlassung des Geldbetrages erwarb die X hier keinen Anspruch auf Beteiligung am Gewinn (ihr quotenmäßiger Anteil am Gewinn wurde durch das "Darlehen" nicht höher), sondern wurde lediglich die Rückzahlung des Nennbetrages (die Geldgeber können nie mehr als das von ihnen eingesetzte Kapital erhalten) vom Vorliegen eines Gewinnes abhängig gemacht. Die Darlehensgeberin wurde damit nicht am Gewinn beteiligt, sondern wurde lediglich vertraglich festgelegt, dass ein Teil des ausschüttungsfähigen Gewinnes zwingend für die Darlehensrückzahlung zu verwenden ist (über den ausschüttungsfähigen Gewinn wird hier der Tilgungszeitpunkt definiert). Die 30% entsprechen auch weder der Beteiligung der Darlehensgeberin als Gesellschafterin (die Beteiligung der X am Grundkapital der Bw. betrug 51%), noch ist ein proportionales Verhältnis zwischen den Einlagen der X unter Hinzurechnung der Darlehbeträge und den Einlagen der übrigen Gesellschafter erkennbar (anders als beispielsweise im Fall UFS 12.5.2004, RV/0160-W/03). Die gegenständliche Darlehensforderung ist daher nicht als Forderung iSd § 5 Abs 1 Z 3 KVG zu qualifizieren.

Auch ein Genussrecht liegt hier nicht vor. Im Gegensatz zu dem von der Bf. zitierten Erkenntnissen VwGH 16.12.1993, 92/16/0025 und VwGH 19.8.1997, 95/16/0328 wurden die Geldbeträge im vorliegenden Fall ausdrücklich als Darlehen hingegen und hat die Geldgeberin einen Rückzahlungsanspruch (dem beispielsweise auch im Falle der nach § 5 des Vertrages möglichen Kündigung des Darlehens eine Bedeutung zukommt) erworben. Hingegen wurde im Fall des Erkenntnisses VwGH 16.12.1993, 92/16/0025 ausdrücklich keine Rückzahlung, sondern (nur) eine Gewinnbeteiligung (limitiert durch den Einzahlungsbetrag samt kontokorrentmäßiger Verzinsung) vorgesehen. Aber auch der Fall VwGH 19.8.1997, 95/16/0328 unterscheidet sich vom vorliegenden, weil bei Eintreten der vereinbarten Voraussetzungen eine gewinnabhängige Umwandlung eines Besserungskapitales in ein

durchsetzbares Forderungsrecht eingeräumt wurde (die Geldgeberin verfügte also bei Hingabe des Besserungskapitals noch nicht über ein Forderungsrecht). In dem zuletzt genannten Erkenntnis wurde weiters ausgeführt, dass hier nicht der von Arnold (Die Unternehmenssanierung aus der Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern, in Ruppe, Rechtsprobleme der Unternehmenssanierung 370) erwähnte Fall vorliegt, in dem nur die Fälligkeit eine Verbindlichkeit an den jährlichen Reingewinn geknüpft ist.

Nach der Judikatur des VwGH kommt es für ein Genussrecht außerdem wesentlich darauf an, dass dieses dem Berechtigten einen Anspruch einräumt, der seinem Inhalt nach ein typisches Vermögensrecht eines Gesellschafters ist. Eine Forderungsverzichtsvereinbarung und Besserungsvereinbarung die vorsieht, das die Gläubiger im Falle des Eintrittes bestimmter Bedingungen (wie Vorhandensein von Gewinn oder eines Liquidationserlöses) doch Zahlungen auf die nachgelassenen Forderungen erhalten, was insoweit eine auflösende Bedingung für den gewährten Forderungsverzicht darstellt, begründet keinesfalls einen Anspruch auf Gewinnbeteiligung oder auf ein anderes, typischerweise einem Gesellschafter zustehendes Vermögensrecht (vgl. VwGH 1.9.1999, 98/16/0121 unter Hinweis auf VwGH 16.12.1993, 92/16/0025).

Genussrechte werden zwar nicht immer, wohl aber sehr oft als Gegenleistung für eine zugesagte bzw. erbrachte Unternehmensfinanzierung gewährt. Sie bieten häufig einen Anspruch auf einen Gewinnanteil, oft auch eine Beteiligung am Liquidationserlös und/oder -überschuss, mitunter auch andere Rechte, räumen meist aber keine Herrschafts- und keine Mitverwaltungsrechte ein und werden daher in der Regel als reine "Gläubigerrechte" eingestuft. Es gibt keine gesetzlichen Regelungen, die das Institut des Genussrechtes näher beschreiben würden. Eine legistische "Vertypung" fehlt. In der Regel wird das Genussrecht gewährt, weil der Genussberechtigte dem Verpflichtenden Kapital zur Verfügung stellt. Dieses Kapital kann entweder die Funktion von Eigen- oder von Fremdkapital haben. Je mehr das Genussrechtskapital die Eigenschaften von Eigenkapital aufweist, desto näher liegt es, im Genussberechtigten eine gesellschafterähnliche Person zu sehen (vgl. Krejci/van Husen, Genussrechte, Gesellschafterähnlichkeit, stille Gesellschaften und partiarische Darlehen, GesRZ 2000, S 54 ff).

Neben den Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes sind seit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995 auch die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 69/335/EWG (in Folgenden kurz Richtlinie 69/335) unmittelbar anzuwenden (vgl. zur unmittelbaren Anwendbarkeit der Richtlinie das Urteil des EuGH vom 5. März 1998, C-347/96 "Solred SA"). Bei der Festsetzung der Gesellschaftsteuer ist deshalb nicht nur zu beachten, ob

---

ein Tatbestand des iSd § 2 Z. 1 KVG verwirklicht wurde, sondern ist zu prüfen, ob ein in Artikel 4 der Richtlinie 69/335 angeführter Vorgang vorliegt.

Nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 69/335 unterliegen der Gesellschaftsteuer die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art, für die nicht Gesellschaftsrechte gewährt werden, die einen Anteil am Kapital oder am Gesellschaftsvermögen verkörpern, sondern Rechte, wie sie Gesellschaftern gewährt werden, wie zB Stimmrecht, Recht auf Gewinnbeteiligung oder auf Liquidationserlöse.

Die in Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 69/335 genannten Rechte decken sich weitgehend mit jenen Rechten, die innerstaatlich typischerweise für das Vorliegen eines Genussrechtes angesehen werden. Da es für den Begriff des Genussrechtes keine gesetzliche Definition gibt ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates infolge der unmittelbaren Anwendbarkeit des Gemeinschaftsrechtes für die Auslegung des Begriffes "Genussrecht" und damit für die Beurteilung der Frage, ob ein Gesellschaftsrecht iSd § 5 Abs. 1 Z. 2 KVG erworben wurde, entscheidend, ob ein Vorgang unter Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie 69/335 zu subsumieren ist.

In seinem Urteil vom 17. Oktober 2002 zur Zahl C-71/00 hat der Europäische Gerichtshof ausgesprochen, dass die Feststellung, ob ein Vorgang in den Anwendungsbereich von Artikel 4 der Richtlinie 69/335 fällt, anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft der Einlagen abstellenden Betrachtungsweise zu treffen ist, indem untersucht wird, wem die Zahlung der Einlagen tatsächlich zuzurechnen ist. Nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 69/335 unterliegt der Gesellschaftsteuer die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art, für die nicht Gesellschaftsrechte gewährt werden, die einen Anteil am Kapital oder am Gesellschaftsvermögen verkörpern, sondern Rechte, wie sie Gesellschaftern gewährt werden, wie z. B. Stimmrecht, Recht auf Gewinnbeteiligung oder auf Liquidationserlöse. Die Hingabe von Kapital an eine Kapitalgesellschaft löst somit dann Gesellschaftsteuerpflicht aus, wenn die Hingabe einerseits zu einer Erhöhung des Gesellschaftsvermögens führt und wenn andererseits für die Hingabe des Kapitals Rechte, wie sie Gesellschaftern gewährt werden, eingeräumt werden.

Bereits die erstgenannte Voraussetzung der Erhöhung des Gesellschaftsvermögens liegt hier nicht vor. Auch wenn die Geldgeberin ein hohes wirtschaftliches Risiko trägt so verfügt sie auf Grund des "Darlehensvertrages" rechtlich über einen Rückzahlungsanspruch und steht der Mittelzufuhr an die Bw. eine Verbindlichkeit in gleicher Höhe gegenüber. Das Gesamtvermögen der Bw. wurde durch das "Gesellschafterdarlehen" nicht erhöht, sondern hat sich nur seine Zusammensetzung verändert und insofern eine Vermögensumschichtung

stattgefunden. Das Wirtschaftspotential der Bw wurde hier nicht durch die Hingabe der Darlehensvaluta gestärkt, sondern durch die besonderen Konditionen (wie Unverzinslichkeit und langfristige Tilgungsfreistellung bis zum Erreichen eines bestimmten - genau definierten - wirtschaftlichen Erfolges). Eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens wird hier lediglich durch die Ersparnis an Zinsaufwendungen bewirkt und kann das Darlehen nur mit seinem Nutzungswert, d.h. mit dem Betrag der ersparten Zinsen nach Art. 4 Abs. 2 Buchstabe b der Richtlinie der Gesellschaftsteuer unterworfen werden (vgl. EuGH 17.9.2002, C-392/00). Ein Vorgang nach Art 4 Abs. 1 Buchstabe d) liegt hingegen nicht vor.

Die Darlehensaufnahme durch eine Kapitalgesellschaft kann nach Art. 4 Absatz 2 Buchstabe c der Richtlinie der Gesellschaftssteuer unterworfen werden, wenn der Darlehensgeber Anspruch auf eine Beteiligung an den Gesellschaftsgewinnen hat. Bei dieser Bestimmung stellt im Gegensatz zu Artikel 4 Abs. 1 Buchstabe b der RL die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens keine Tatbestandsvoraussetzung dar. Erforderlich ist allerdings, dass der Darlehensvertrag eine Gewinnbeteiligung vermittelt. Partiarische Darlehen werden in § 5 Abs. 1 Z. 3 KVG in Übereinstimmung mit Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe c der Richtlinie Gesellschaftsrechten gleichgestellt (siehe Rief, SWK-Sonderheft zum neuen KVG, 1995, RZ 36). Wie bereits oben zum innerstaatlichen Recht ausgeführt, fehlt es hier an einer Beteiligung an den Gesellschaftsgewinnen, sondern hängt nur der Zeitpunkt der Rückzahlung des Darlehens vom Vorliegen eines ausschüttungsfähigen Gewinnes ab.

Die Richtlinie enthält zwar in Art. 4 Absatz 2 Buchstabe d der Richtlinie einen Tatbestand, der für "eigenkapitalersetzende" Leistungen einschlägig erscheint. Die in Artikel 4 Abs. 2 der Richtlinie genannten Vorgänge dürfen von den Mitgliedsstaaten allerdings nur dann besteuert werden, wenn derartige Vorgänge auch zum 1. Juli 1984 der Gesellschaftsteuer mit einem Steuersatz von (zumindest) 1% unterlegen sind (vgl. dazu VwGH 18.10.2005, 2004/16/0243 sowie VwGH 26.9.2006, 2003/16/0129). Wie bereits vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung unter Hinweis auf VwGH 18.11.1993, 93/16/0104 ausgeführt wurde, ist die eigenkapitalersetzende Funktion eines Darlehens seit der ersatzlosen Aufhebung des § 3 (1) 1 KVG idF vor der Novelle BGBI. Nr. 629/1994 nicht mehr relevant. Im Kapitalverkehrsteuergesetz findet sich kein Tatbestand, der die Gewährung eines eigenkapitalersetzenden Kredites im Sinne des EKEG der Gesellschaftsteuer unterzieht. Eine allfällige Gesellschaftsteuerpflicht von eigenkapitalersetzenden Maßnahmen ist völlig unabhängig vom Eigenkapitalersatzcharakter nach den "normalen" Kriterien der relevanten KVG Tatbestände zu prüfen (siehe dazu Walzl, Eigenkapitalgesetz und Gesellschaftsteuerrecht, GeS 2002, 14ff unter Hinweis auf Arnold in Achatz – Jabornegg – Karollus (Hsg), Eigenkapitalersatz im Gesellschafts-, Steuer- und Arbeitsrecht (1999), S. 62 ff).

Das mit BGBl. I Nr. 92/2003 geschaffenen Eigenkapitalersatz-Gesetz (kurz EKEG) ist gemäß § 18 EKEG auf Sachverhalt anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 verwirklicht werden. Der gegenständliche "Darlehensvertrag" wurde am 28. Juli 2003 abgeschlossen, die Zuzählung der Geldbeträge erfolgte hinsichtlich eines Teilbetrages von € 702.000,00 noch im Jahr 2003 und hinsichtlich des Restes in den Jahren 2004 und 2005.

Die in § 14 Abs. 1 EKEG normierte Rückzahlungssperre deckt sich im Wesentlichen mit den zuvor durch die Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen. Nach § 14 Abs. 1 EKEG kann der Gesellschafter einen Eigenkapital ersetzenen Kredit samt den darauf entfallenden Zinsen nicht zurückfordern, solange die Gesellschaft nicht saniert ist und, wenn der Konkurs nach einem bestätigten Zwangsausgleich oder das Ausgleichsverfahren nach einem bestätigten Ausgleich aufgehoben wird, soweit der Rückzahlungsanspruch die Zwangsausgleichs- oder Ausgleichsquote übersteigt. Zur Rechtslage vor Inkrafttreten des EKEG wurde vom Obersten Gerichtshof ausgesprochen, dass ein Eigenkapital ersetzendes Gesellschafterdarlehen bis zur nachhaltigen Sanierung der Gesellschaft weder unmittelbar noch mittelbar zurückgezahlt werden darf (vgl. ua. OGH 28.1.1997, 1 Ob 2044/96m, OGH 24.2.2000, 8 Ob 136/99d).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates bewirkt diese gesetzliche Rückzahlungssperre ebenso wie die von den Vertragsparteien im § 4 des "Darlehensvertrages" festgelegten Konditionen über die Darlehenstilgung ("*Rückzahlungen, wenn ein ausschüttungsfähiger Gewinn vorliegt*") lediglich eine langfristige Stundung, nicht aber ein Erlöschen des Rückzahlungsanspruches.

Der vorübergehende Verzicht auf die Geltendmachung einer Forderung löst noch keine Gesellschaftsteuer aus. Ein Verzicht auf Forderungen liegt nur dann vor, wenn endgültig auf eine bereits rechtlich vorhandene Forderung verzichtet wird. Gewährt der Gesellschafter einer Gesellschaft formal ein Darlehen und ist von vornherein eine Rückzahlung des Darlehens nicht beabsichtigt, so liegt darin ein Zuschuss (vgl. VwGH 9.6.2004, 2003/16/0017 unter Hinweis auf Bröner/Kamprad, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz4, Rz. 52 zu § 2, sowie auf Egly/Klenk, Gesellschaftsteuer-Kommentar4, Rz. 138).

Anders als in dem vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20.11.2007, 2007/16/0146 zu beurteilenden Fall wurde hier bei Gewährung des Darlehens exakt festgelegt unter welchen Voraussetzungen eine Rückführung der Geldmittel zu erfolgen hat. Die Darlehensrückzahlungen wurden nicht in das freie Belieben der Bw. gestellt, sondern hat sie, sobald die Krise überwunden und ein ausschüttungsfähiger Gewinn vorhanden ist, Tilgungen zu leisten. Aus dem der Stellungnahme vom 29. Mai 2008 angeschlossenen Schreiben des X. ergibt sich, dass sich die Finanzgeber die Möglichkeit des Geldrückflusses offen halten wollten und die Mittel also gerade nicht als "verlorener Zuschuss" hingegeben wurden. Das Bestehen eines

---

Rückzahlungsanspruches der X Y gegenüber der Bw. steht auch im Einklang damit, dass sowohl in den Jahresabschlüssen der X Y als auch in jenen der Bw. eine entsprechende Forderung bzw. Verbindlichkeit ausgewiesen wird.

Im vorliegenden Fall wurden von der Darlehensgeberin auch keine Rangrücktrittserklärung abgegeben (zu den verschiedenen in der Praxis verwendeten Formulierungen für Rangrücktrittsvereinbarungen und deren gesellschaftsteuerrechtlichen Folgen siehe *Thunshirn, Rangrücktrittsvereinbarungen im Steuerrecht, SWK 1997, Seite 507 ff.*).

Die Tatsache, dass dem "Darlehen" eine eigenkapitalersetzende Funktion zukommt, ändert nichts daran, dass das vom Gesellschafter zur Verfügung gestellte Kapital bei Eintritt der vereinbarten Bedingungen (nämlich Vorliegen eines ausschüttungsfähigen Gewinnes) von der Gesellschaft zurückzuführen ist und es sich um Fremdkapital handelt. Verbindlichkeiten sind grundsätzlich mit dem Rückzahlungsbetrag zu passivieren, dh. mit jenem Betrag, den der Bilanzierende beim Eingehen der Verpflichtung schuldig geworden ist. Solange nicht feststeht, dass eine Schuld ganz oder teilweise erloschen ist, muss sie nach der Rechtsprechung mindestens mit jenem Betrag bewertet werden, der Bilanzierende beim Eingehen der Schuld schuldig geworden ist (vgl. Bertl/Fraberger, Verbindlichkeiten, RWZ 1998, S 140ff unter Hinweis auf VwGH 24.5.1993, 92/15/0041).

Der "Darlehensvertrag" enthält auch keinen für eine Besserungsvereinbarung typischen Forderungsverzicht mit Besserungsabrede. Es ist hier keine Novation iSd § 1376 ABGB erfolgt, die zum Erlöschen der Altverbindlichkeit und zum Entstehen einer aufschiebend bedingten Neuverbindlichkeit geführt hätte (siehe dazu Fraberger, Besteuerung der Hingabe von Besserungskapital beim Schuldner, ÖStZ 2004, 232). Im vorliegenden Fall besteht das zwischen der Bw. und der X durch den Darlehensvertrag entstandene Schuldverhältnis unverändert weiter (die Darlehensgeberin hat nicht auf die ihre aus dem Darlehensvertrag beruhende Forderung verzichtet) und wurde der Rechtsgrund der Leistung oder der Hauptgegenstand nicht durch ein neues Schuldverhältnis ersetzt. Nur ein - wenn auch unter einer auflösenden Bedingung stehender - "echter Forderungsverzicht" würde einen Vorgang nach § 2 Z. 4 KVG (mit Berichtigungsmöglichkeit nach § 5 Abs. 1 BewG, siehe dazu beispielsweise UFS RV/1677-W/04 vom 13.12.2006) bewirken. Hingegen ist eine "erweiterte Stundung der Forderung" nicht gesellschaftsteuerbar (vgl. dazu Fraberger, Besteuerung der Hingabe von Besserungskapital beim Schuldner, Teil 2, ÖStZ 2004, 256ff).

Da das Darlehen grundsätzlich zinsenlos gewährt wurde (eine Verzinsung wurde nur für den Fall der außerordentlichen Kündigung des Darlehensvertrages vorgesehen) kann die Bw. den Betrag von insgesamt € 1.764.300,00 allerdings auf unbestimmte Zeit nutzen, ohne dass sie hierfür ein Entgelt zu leisten hätte. Es wurde daher im vorliegenden Fall der Tatbestand des

---

§ 2 Z 4 lit. c KVG (Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung) verwirklicht, bei dem der Wert der ersparten Zinsen, nicht aber der gesamte Kapitalbetrag, der Gesellschaftsteuer zu unterziehen ist (siehe dazu ua. VwGH 9.8.2001, 98/16/0266).

Aus den oben zu Punkt 2. angeführten Gründen besteht daher keine Identität des Rechtsverfahrens und ist der "Darlehensvertrag" vom 28. Juli 2003 nicht gemäß § 15 Abs. 3 GebG von den Gebühren befreit

#### **4. Gleichschriftengebühr**

Werden über ein Rechtsgeschäft mehrere Urkunden errichtet, so unterliegt gemäß § 25 Abs. 1 GebG jede dieser Urkunden den Hundertsatzgebühren.

Werden von einer Urkunde Gleichschriften (Duplikate, Triplikate usw.) ausgefertigt, so ist gemäß § 25 Abs. 2 leg.cit. die Hundertsatzgebühr auf Grund jener Gleichschriften nur einmal zu entrichten, die dem Finanzamt bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Gebührenschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats vorgelegt werden. Das Finanzamt hat auf allen Gleichschriften zu bestätigen, dass die betreffende Schrift eine Gleichschrift ist und die Gebührenanzeige erstattet wurde.

Der gegenständliche "Darlehensvertrag" vom 28. Juli 2003 wurde in 2 Ausfertigungen errichtet und von den Vertragsparteien unterzeichnet, wobei keine der Urkunden dem Finanzamt bis zum Ende der Anzeigefrist (= 15. September 2003) vorgelegt wurde. Auf Grund der erst im Jänner 2004 erfolgte Gebührenanzeige (bei der dem Finanzamt auch nicht die Originalurkunden, sondern nur eine Kopie des Vertrages vorgelegt wurde), kommt die Rechtsfolge des § 25 Abs. 1 GebG zum Tragen und unterliegt jede der beiden Urkunde für sich der Hundertsatzgebühr in Höhe von € 14.114,40 (0,8 % von € 1.764.300,00).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. September 2008