



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 21

GZ. RV/0767-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-AG, Adr., nunmehr vertreten durch den Masseverwalter Dr.S, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 14. Jänner 2003 betreffend Gesellschaftsteuer zu ErfNr.xxx/2002, St.Nr.xxx entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 5. März 1999 schlossen die X-GmbH (nunmehr X-AG, kurz Bw. oder TU), als Darlehensnehmer und die T-GmbH (kurz T) als Darlehensgeber mit "Gesellschafterdarlehen in Höhe von 4.000.000,00 DM zur Finanzierung des in § 1 beschriebenen Vorhabens" übertitelte Vereinbarung, mit auszugsweise folgendem Inhalt:

"Präambel"

Im Rahmen des DtA-Technologie-Beteiligungsprogramms übernimmt die T Beteiligungen zur Finanzierung von Vorhaben in der Frühphase, von Innovationsvorhaben und von Vorhaben der Exit-Finanzierung im Sinne der Beteiligungsgrundsätze dieses Programms, die Bestandteil dieses Vertrages sind.

§ 1 Gesellschaftszweck

1. Das im Firmenbuch des Landesgerichtes K unter der Nr. FNxxx eingetragene TU betreibt gemäß Gesellschaftsvertrag in der Fassung vom 16.12.1998, geändert durch Gesellschafterbeschluss vom 5.3.1999, ein Handelsgewerbe mit dem Zweck:
2. Das TU befasst sich im Rahmen dieses Gesellschaftszweckes mit der Börseneinführung am Neuen Markt.

§ 2 Einlage

1. Ausschließlich zur Finanzierung des in § 1 beschriebenen Vorhabens und auf der Grundlage der Angaben des TU im Antrag vom 20.1.1999 gewährt die T ein Gesellschafterdarlehen in Höhe von 4.000.000,00 DM.

2. Dem Abruf ist eine Bestätigung der Abrufvoraussetzungen durch den BG beizufügen.

§ 3

Verzinsung und Wandlungsoption

1. Das Darlehen wird bis 31.12.1999 zinsenlos zur Verfügung gestellt werden. Wenn der Börsengang bis dahin nicht umgesetzt wird, erhält T auf das valutierende Gesellschafterdarlehen eine Verzinsung in Höhe von 5,00 % p.a. ...

2. Für den Fall, dass die Aktien des TU nach der Umwandlung in eine Aktiengesellschaft an einer Börse zum Handel zugelassen werden sollen und das TU einen Letter of Engagement oder ein vergleichbares Dokument mit einer Konsortialbank abgeschlossen hat, wird das Darlehen der T Pre-IPO in Shares umgewandelt. Die Höhe des Anspruches berechnet sich aus einem 30%-igen Abschlag auf den mittleren Book-Building-Preis.

§ 4

Laufzeit

1. Wenn der Börsengang bis zum 31.12.1999 nicht umgesetzt wird, endet die Laufzeit spätestens am 31.12.2001."

Dieser Vertrag wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien angezeigt.

Dieses wertete die zitierte Vereinbarung als Kreditvertrag und setzte mit Bescheid vom 2. Juni 1999 zu ErfNr.xxx/99, St.Nr.yyy hierfür Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z. 1 GebG in Höhe von S 225.137,00 (0,8 % von S 28.142.118,69) fest.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben und eingewandt, dass der Vertrag eine Forderung zum Inhalt habe, die eine Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der Gesellschaft zum Inhalt habe. Deshalb sei dieser Vertrag gemäß § 5 Abs. 1 Z. 3 KVG der Kapitalverkehrsteuer und nicht der Rechtsgebühr zu unterwerfen. Mit Schreiben vom 12. November 1999 stellt die Bw. weiters unter Hinweis auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 14. Oktober 1999 in der Rechtssache C-439/97, Sandoz, den Antrag, die Finanzlandesdirektion mögen den Bescheid vom 2. Juni 1999 gemäß § 299 Abs. 2 BAO wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufheben, weil die Vergebühr gegen Artikel 73b des EG-Vertrages verstöße.

Mit Berufungsentscheidung vom 10. März 2000, dem damaligen steuerlichen Vertreter der Bw. zugestellt am 15. März 2000, wies die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland die Berufung gegen den Gebührenbescheid vom 2. Juni 1999 als unbegründet ab. In der Begründung der Berufungsentscheidung setzte sich die Finanzlandesdirektion auch mit dem im Aufhebungsabtrag gemäß § 299 BAO enthaltenen Argumenten der Bw. auseinander. Zur Frage der Kapitalverkehrsteuerpflicht wurde Folgendes ausgeführt:

"Wesenmerkmal der stillen Beteiligung ist die Beteiligung am Handelsgewerbe eines anderen derart, dass er in das Vermögen des Geschäftsinhabers eine Vermögenseinlage leistet und dafür am Gewinn des Geschäftsbetriebes teilnimmt. Wird aber ohne besondere

Mitwirkungsrechte nur das Zurverfügungstellen eines festen Geldbetrages gegen feste Vergütung vereinbart, liegt jedenfalls ein Darlehen vor.

Im gegenständlichen Fall ist nach den Vertragsbestimmungen Zweck des Vertrages die Finanzierung von Innovationsvorhaben und insbesondere die Börseneinführung des Unternehmens am Neuen Markt. Die Finanzierung erfolgt aber nicht über eine Beteiligung, sondern als Kredit. Mit dem als Gesellschaftsdarlehen bezeichneten Kredit werden der Darlehensgeberin keine weiteren Gesellschafts- oder Mitwirkungsrechte an ihrer Gesellschaft, der Bw., eingeräumt, sondern es wird lediglich ein Geldbetrag gegen fixe Verzinsung zur Verfügung gestellt.

Es liegt keine Zurverfügungstellung eines Geldbetrages in untrennbarer kausaler Verknüpfung mit der Gewinnbeteiligung und somit kein Kredit mit "Einlagencharakter" vor.

Stellt sich die Finanzierung eines Vorhabens als Darlehens- oder Kreditvertrag dar und wurde darüber eine Urkunde errichtet, treten die Rechtswirkungen des Gebührengesetzes ein. Infolge der strikten Zeitpunktbezogenheit des Gebührengesetzes (Bedingungen und Befristungen jeglicher Art gelten grundsätzlich als nicht beigesetzt, keine Erstattungsmöglichkeit bei Nichterfüllung des Rechtsgeschäftes), die zukünftige Entwicklungen des Vertrages völlig ausblendet, entsteht nicht nur die Steuerschuld mit der Unterzeichnung bzw. Aushändigung der Urkunde, sondern es kann auch eine in Zukunft eintretende Vertragsbedingung zusätzlich eine weitere Vertragsbestimmung auslösen"

Bei der bei der Bw. durchgeföhrten Betriebsprüfung betreffend Kapitalverkehrsteuern 1996 – 1999 wurden vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien ua. folgende Prüfungsfeststellungen getroffen (siehe Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 17. Dezember 2002):

"Laut Bilanz zum 31.12.1999 bestehen wie folgt Rücklagen:

nicht gebundenen Kapitalrücklage	S	220.786.600,00
gebundene Kapitalrücklage	S	51.877.630,00
(in der Bilanz umgekehrter Ausweis)	S	272.664.230,00

Die Entwicklung der nicht gebundenen Kapitalrücklage gestaltete sich wie folgt:

Umwandlung Gesellschafterdarlehen	S	28.142.400,00
Agio aus Börsengang	S	192.644.200,00
nicht gebundene Kapitalrücklage	S	220.786.600,00

Versteuerung:

Die Aufstockung der nicht gebundenen Kapitalrücklage in Höhe von S 28.142.400,00 ist bisher nicht der Gesellschaftsteuer unterzogen worden.

Die GesSt-Pflicht gründet sich auf § 2 Z. 2 KVG.

Die Gesellschaftsteuer für das Agio aus Börsengang wurde von der D-GmbH selbstberechnet und zu St.Nr.zzz entrichtet.

Bmgrl S 28.142.000,00, davon 1 % GesSt =	S 281.424,00
(Das sind in Euro	20.451,88 €)"

Mit Bescheid vom 14. Jänner 2003 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien unter dem Betreff "Dotierung KapRL vom 17. Dezember 2002" Gesellschaftsteuer in Höhe von € 20.451,59 (1 % von € 2.045.158,80) fest. Zur Begründung und genauen Berechnung wurde auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde im Wesentlichen ebenfalls vorgebracht, dass ein- und derselbe Vorgang mit Gesellschaftsteuer und Darlehensgebühr belastet werde. Der Darlehensvertrag über DM 4,0 Mio. vom 5. März 1999 habe unter § 3 die Wandlung des Darlehens beim Börsegang vorgesehen. Die Darlehensurkunde sei mit Bescheid über Vergebühr zur Zl.yyy der 0,8%-igen Kreditgebühr unterzogen worden. Am 12. November 1999 sei sodann der Antrag auf Ausübung des Aufsichtsrechtes gemäß § 299 BAO erhoben worden, der bis heute unerledigt geblieben sei. Der Inhalt dieses Antrages ziele in die gleiche Richtung der in der Berufung nunmehr dargestellten Sachverhalte, nämlich auf die Ansicht des Europäischen Gerichtshofes, dass die Darlehensgebühr eine ungerechtfertigte Beschränkung des Kapitalverkehrs bedeute und daher gegen Art. 73b des EG-Vertrages verstöße. Bereits die Behandlung der österreichischen Getränkesteuern habe dabei die Ansicht des europäischen Gerichtshofes gezeigt, wie mit der Besteuerung ein und desselben Sachverhaltes umgegangen werde. Dass trotz des Schriftverkehrs und einer jahrelang andauernden Betriebsprüfung, in denen alle Unterlagen offen gelegt worden seien, schlussendlich nur ein Bescheid einlange, der Kapitalverkehrsteuer zuzüglich zur Gebühr verhänge, ohne die Gebühr antragsgemäß aufzuheben, bedeute zudem einen Umgang mit dem Steuerpflichtigen von Seiten der Finanzverwaltung, der zumindest ungewöhnlich sei.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz wurde nochmals betont, dass der Darlehensvertrag über DM 4,0 Mio. vom 5. März 1999 in § 3 bereits die Option enthalte, dass bei Börsegang das Darlehen in eine Beteiligung umgewandelt werde. Es sei daher mit diesem Vertrag überhaupt kein neuer Rechtsvorgang eingetreten, außer dass die in § 3 vorgesehene Wandlung eingetreten sei. Die Darlehensurkunde mit der Option zur Wandlung sei unter Zahlxxx/99 zur Anzeige gebracht worden, die Vergebühr sei unter Zahlyyy erfolgt. Da in Österreich kein Vertrag errichtet worden sei, liege sehr wohl ein Fall für die Ersatzbeurkundung vor, der vom Europäischen Gerichtshof mit Urteil vom 14. Oktober 1999 als nicht steuerpflichtig qualifiziert worden sei. Erst mit der Wandlung des Darlehensvertrages in einen Gesellschaftsvertrag sei somit erstmalig Gesellschaftsteuerpflicht nach dem Kapitalverkehrsteuergesetz eingetreten. Es wäre völlig undenkbar, dass ein- und derselbe Vorgang auf Grund ein und derselben Urkunde und einem einzigen Zahlungsfluss zweimal einer Gebühr bzw. der Gesellschaftsteuer unterliege. Bei dieser Vorgangsweise handle es sich um einen klassischen Fall der Substanzbesteuerung, der sowohl gegen die Freiheit des Kapitalverkehrs in der Europäischen Union verstöße als auch unberechtigterweise die Unternehmenssubstanz besteuere, da aus heutiger Sicht bekannt sei, dass weder das Darlehen noch die stille Gesellschaft einen Ertrag zugeteilt bekommen konnte. Es werde daher beantragt, den Gesellschaftsteuerbescheid ersatzlos aufzuheben. In eventu den Bescheid vom 2. Juni 1999 über die Vergebühr durch einen Gesellschaftsteuerbescheid zu

ersetzen und dafür den Gebührenbescheid über 0,8 % Darlehensgebühr ersatzlos aufzuheben.

Mit Beschluss des Landesgerichtes K vom 16. September 2003 wurde über das Vermögen der Bw. das Konkursverfahren eröffnet.

Mit Vorhalt vom 2. August 2005 teilte der unabhängige Finanzsenat dem Masseverwalter und dem Finanzamt mit, aus welchen Erwägungen er davon ausgeht, dass durch die Wandlung des Darlehens in eine Beteiligung ein gesellschaftsteuerpflichtiger Vorgang verwirklicht worden sei.

Das Finanzamt führte in seiner Stellungnahme vom 22. September 2005 aus, dass die Umwandlung des gesellschafterdarlehens in Eigenkapital (Buchung auf nicht gebunden Kapitalrücklage) ein gesellschaftsteuerpflichtiger Vorgang sei und das Gesellschafterdarlehen selber nicht der Gesellschaftsteuer unterliege.

Der Masseverwalter legte mit Schreiben vom 28. September 2005 Kopien des Beteiligungsvertrages zwischen der Bw. und der T vom 5.3.1999 sowie des Berichtes über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1999 vor und teilte mit, dass keine Stellungnahme abgegeben werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Z. 1 KVG unterliegt der Gesellschaftsteuer 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.

Zuschüsse unterliegen als freiwillige Leistungen nach § 2 Z. 4 lit. a KVG der Gesellschaftsteuer, wenn sie geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Nach § 5 Abs. 1 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,
3. Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren.

Für die Qualifikation einer Forderung als Gesellschaftsrecht iSd § 5 Abs. 1 Z. 3 KVG ist nach dem eindeutigen Wortlaut erforderlich, dass die Forderung dem Gläubiger einen Anspruch auf

Beteiligung am Gewinn oder auf Beteiligung am Liquidationserlös der Gesellschaft vermittelt. Durch die Zuzählung des Betrages von DM 4.000.000,00 an die Bw. erhielt die T noch keinen Anspruch auf Gewinnbeteiligung (und auch keine Beteiligung am Liquidationserlös der Bw.). Von den Vertragsparteien wurde im Vertrag vom 5. März 1999 ausdrücklich zunächst die Hingabe des Geldbetrages als Gesellschafterdarlehen (mit einer entsprechenden Verzinsung ab 1. Jänner 2000 nach § 3 Abs. 1 des Vertrages) vereinbart. Der Vertrag sah lediglich eine Wandlungsoption für den Fall, dass die Aktien der Bw. nach der Umwandlung in eine Aktiengesellschaft an einer Börse zum Handel zugelassen werden und die Bw. einen Letter of Engagement oder ein vergleichbares Dokument mit einer Konsortialbank abschließt, eine Umwandlung des Darlehens der T in Shares (also in eine Beteiligung) vor. Dass im vorliegenden Fall zwei Vorgänge verwirklicht wurden, findet auch in den Büchern der Bw. entsprechende Deckung. Nach den im Betriebsprüfungsakt des Finanzamts für Gebühren und Verkehrsteuern Wien befindlichen Unterlagen wurde der Betrag von DM 4.000.000,00 (entspricht S 28.142.400,00 oder € 2.045.187,96) zunächst mit 12. März 1999 auf dem Konto "3491 Darlehen Gesellschafter" im Haben gebucht und erst mit 31. Mai 1999 auf das Konto "9200 Agio" umgebucht. Im Übrigen hat die steuerliche Vertreterin der Bw. im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz selbst ausgeführt, dass erst mit der Wandlung des Darlehens erstmalig Gesellschaftsteuerpflicht eingetreten ist. Es wurden daher im vorliegenden Fall zwei steuerpflichtige Vorgänge verwirklicht (und zwar zunächst ein gebührenpflichtiger und sodann ein gesellschaftsteuerpflichtiger Vorgang) und wurde nicht ein identer Vorgang der Rechtsgebühr und der Gesellschaftsteuer unterzogen. Diese Beurteilung steht auch im Einklang mit den nunmehr vom Masseverwalter vorgelegten Unterlagen (siehe insbesondere § 4 Z. 2. des Beteiligungsvertrages vom 5. März 1999).

Außerdem ist zum Einwand der Doppelbesteuerung noch zu bemerken, dass das Kapitalverkehrsteuergesetz keine Befreiungsbestimmung für Vorgänge, die auch einen gebührenpflichtigen Tatbestand erfüllen, enthält, sondern nur umgekehrt § 15 Abs. 3 GebG für Rechtsgeschäfte, die unter das Kapitalverkehrsteuergesetz (I. Teil Gesellschaftsteuer) fallen, eine Ausnahme von der Gebührenpflicht vorsieht. Da für die Gesellschaftsteuer das Vorliegen einer Urkunde keine Tatbestandsvoraussetzung darstellt, ist auch die Frage der Ersatzbeurkundung für die gegenständlichen Verfahren ohne Relevanz.

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 7. Oktober 2005