



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der V-GmbH als RNF der E-GmbH, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 13. Oktober 2010 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Im Zuge der dem Finanzamt angezeigten Verschmelzung (lt. Generalversammlungsprotokollen und Verschmelzungsvertrag vom 21. Juni 2010) der Firma B-GmbH im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die E-GmbH als übernehmende Gesellschaft auf den Stichtag 31. Dezember 2009 wurde ua. ein "Vermögensstatus per 31.3.2010" der E-GmbH vorgelegt, woraus ein "stilles Gesellschaftskapital" in Höhe von € 150.000 hervorgeht. Zugleich wurde die Änderung der Firma von E-GmbH auf V-GmbH beschlossen.

Laut Eintragung im Firmenbuch war die übernehmende Gesellschaft, nunmehrige V-GmbH als RNF der E-GmbH (= Berufungswerberin, Bw), am 18. Dezember 2009 gegründet worden.

In Beantwortung eines Ergänzungersuchens des Finanzamtes betreffend das stille Gesellschaftskapital wurde im Schreiben vom 8. Oktober 2010 mitgeteilt:

Das stille Gesellschaftsverhältnis sei zwischen der vormaligen E-GmbH und Herrn F abgeschlossen worden. Das voll entrichtete Nominale betrage € 150.000. Neben der Leistung der Einlage habe für den stillen Gesellschafter keinerlei weitere Verpflichtung bestanden. Die

stille Gesellschaft sei in unmittelbarem Zusammenhang mit der Neugründung der E-GmbH mit Vertrag vom 8. Jänner 2010 errichtet worden. Herr F sei als Ersterwerber der stillen Gesellschaftsanteile (im Sinne des § 5 KVG) anzusehen, weshalb von einer Nicht-Erhebung der Gesellschaftsteuer gemäß § 1 Z 5 NeuFöG auszugehen sei. Die stille Beteiligung sei für die Neugründung der Gesellschaft, den Gesellschaftszweck und die Ausstattung mit Kapital unerlässlich gewesen. Dazu vorgelegt wurde eine ordnungsgemäß ausgefüllte Erklärung der Neugründung der E-GmbH vom 3. Dezember 2009, Formular NeuFö 1, worin ua. die Befreiung von der "Gesellschaftsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten" beansprucht wurde. Des Weiteren wurde der am 8. Jänner 2010 zwischen der E-GmbH und Herrn F abgeschlossene Vertrag über die "Stille Beteiligung" vorgelegt, worin vereinbart wurde:

"Erstens

Der Beteiligungsvertrag zwischen der E-GmbH und Herrn F ... wird geschlossen zur Teilfinanzierung über € 150.000 ... für den Kauf der B-GmbH ...

Zweitens

Es wird vereinbart, dass die Rückzahlung des Kapitals in der Höhe von € 150.000 in 120 Monatskapitalraten in der Höhe von € 1.250 ... sowie 120 Monatszinsraten mit einem Leitzinssatz von 4,5 % (Anpassung nach 3-Monats-EURIBOR/SMR) erfolgt. Die erste Rückzahlungsrate ist am 28.02.2010 fällig.

Drittens

Es wird vereinbart, dass die Rückzahlung des Kapitals NACHRANGIG der Tilgung der Bankdarlehen bei der Raiffeisenbank ... erfolgt.

Viertens

Es gilt als vereinbart, dass eine vorzeitige Rückzahlung sowie Sondertilgungen durch die E-GmbH möglich sind."

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 13. Oktober 2010, StrNr, zur "Verschmelzung sowie stillen Beteiligung" gemäß § 2 Z 1 Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (KVG), DRGBI 1, S 1058, idgF, die 1%ige Gesellschaftsteuer im Betrag von € 1.500 vorgeschrieben. Entgegen der Ansicht der Bw falle die zeitnah zur Gründung der Gesellschaft eingegangene stille Beteiligung nicht unter die Befreiung nach § 1 Z 5 NeuFöG, weil hiervon keine neue betriebliche Struktur geschaffen worden sei. Der erhöhte Kapitalbedarf sei nicht unmittelbar in Zusammenhang mit der Neugründung zu sehen und führe nicht dazu, dass die stille Einlage den Gründungseinlagen einer Gesellschaft gleichzustellen sei, dies unabhängig davon, dass ein Ersterwerb von Gesellschaftsrechten durch das Eingehen der stillen Beteiligung vorliege.

In der dagegen erhobenen Berufung wird eingewendet, bei der stillen Beteiligung handle es sich um Gesellschaftsanteile nach § 5 KVG. Gemäß § 1 Z 5 NeuFöG sei der Ersterwerb von Gesellschaftsrechten unmittelbar in Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft von der Gesellschaftsteuer befreit. Insgesamt sei damit die Anwendung des NeuFöG nicht ausgeschlossen. Der Beweis der Unmittelbarkeit sei durch beiliegendes Anbot der NÖBEG (Nö. Beteiligungsgesellschaft) vom 10. Dezember 2009, also noch vor Gründung der GmbH,

erbracht, wonach diese die Bürgschaft zu einem zu gewährenden Kredit übernommen hatte. Als Grundbedingung für das Anbot sei das Vorliegen eines nachrangigen Darlehens in Höhe von € 150.000 (= stilles Gesellschaftskapital) festgehalten. Ohne diese Voraussetzungen wäre die Gründung der Gesellschaft finanziell unmöglich gewesen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde unter Darlegung der §§ 4 und 5 KVG im Wesentlichen dahin begründet, dass die stille Gesellschaft nicht als Kapitalgesellschaft im Sinne des KVG zu qualifizieren sei.

Im Vorlageantrag vom 16. Feber 2011 wird dem entgegengehalten, das Finanzamt verkenne die Rechtslage, weil dem NeuFöG eine Einschränkung auf Gesellschaftsteuer nur auf Gesellschaftsrechte nach § 5 Abs. 1 Z 1 KVG, dh. nur von Kapitalgesellschaften, in keiner Weise zu entnehmen sei.

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.

Nach § 4 KVG sind Kapitalgesellschaften nach dem KVG Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung und gelten als solche auch Kommanditgesellschaften, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine Kapitalgesellschaft gehört (GmbH & Co KG).

Gemäß § 5 Abs. 1 KVG gelten als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften:

Z. 1. Aktien und sonstige Anteile ...

Z. 2. Genußrechte

Z. 3. Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren.

Gemäß § 1 Z 5 Neugründungs-Förderungsgesetz (NeuFöG), BGBl I 1999/106, idgF, wird zur Förderung der Neugründung von Betrieben nach Maßgabe der §§ 2 bis 6 nicht erhoben: die Gesellschaftsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft durch den ersten Erwerber.

Die nach dem Haupttatbestand nach § 2 Z 1 KVG auch als *Gründungssteuer* bezeichnete Gesellschaftsteuer soll, wie sich aus den steuerbaren Tatbeständen der §§ 2 und 5 ergibt, grundsätzlich jeden Ersterwerb von Gesellschaftsrechten erfassen, und zwar schon dann, wenn durch einen Erwerb Rechtsbeziehungen entstehen, die im Hinblick auf die Gewinnbeteiligung eine den Gesellschaftern ähnliche Rechtsstellung begründen. Ein erster Erwerb von Gesellschaftsrechten liegt vor: bei Gründung einer Kapitalgesellschaft, bei einer Kapitalerhöhung, bei der Ausgabe von Genuß- oder Partizipationsscheinen oder bei jedem Erwerb von

Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn der Kapitalgesellschaft einräumen. Der Wortlaut des § 5 Abs. 1 Z 3 KVG erfaßt auch *stille Beteiligungen* (jeder Art) an Kapitalgesellschaften (*Dorazil*, Kurzkommentar Kapitalverkehrsteuergesetz, 2. Auflage, Rzn. 1 – 2 zu § 2 II. Abschnitt und Rz. 4.4 zu § 5 Abschnitt V.).

Zufolge obiger Rechtslage ist daher der Bw grundsätzlich dahin beizupflichten, dass auch bei einem Ersterwerb einer *stillen Beteiligung* an der Kapitalgesellschaft (GmbH), sohin dem Erwerb von Gesellschaftsrechten iSd § 5 Abs. 1 Z 3 KVG, unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung der GmbH die Befreiung nach § 1 Z 5 NeuFöG zuzusprechen wäre.

Im Gegenstandsfalle liegt allerdings nach dem Dafürhalten des UFS von vorneherein keine "stille Beteiligung" vor. Grundlegende und unabdingbare Voraussetzung für ein Gesellschaftsrecht iSd § 5 Abs. 1 Z 3 KVG ist, dass die Forderung eine *Beteiligung am Gewinn* oder am Liquidationserlös einer Gesellschaft gem. § 4 KVG gewährt. Forderungen, die eine solche Eigenschaft nicht besitzen, begründen keine Gesellschaftsrechte. Wesentlich für das Forderungsrecht nach der Z 3 ist die Beteiligung des Gläubigers am Risiko der Gesellschaft. Die stille Gesellschaft ist eine Innengesellschaft, die in zwei Formen auftritt: die echte (typische) und die unechte (atypische) stille Gesellschaft. Der echte stille Gesellschafter ist (nur) am jährlichen Gewinn und am Liquidationserlös beteiligt. Der unechte stille Gesellschafter ist neben seiner Gewinnbeteiligung auch am Geschäftsvermögen beteiligt, sofern diese Beteiligung nur in schuldrechtlicher Form, also als bloße Forderung, besteht. Sowohl die echte als auch die unechte stille Gesellschaft vermitteln dem stillen Gesellschafter ein Forderungsrecht sowohl auf den vereinbarten Anteil am laufenden Gewinn und den Liquidationserlös als auch auf die geleistete Einlage für den Fall der Auflösung der Gesellschaft.

Die stille Gesellschaft ist eine gesellschaftlich aufgebaute Zweckgemeinschaft, bei der *der reine Kreditzweck nicht* in dem Maß im Vordergrund steht wie bei einem Darlehensvertrag (vgl. VwGH 25.11.1971, 980/71). Nur bei Hingabe eines *partiarischen* (= erfolgsabhängigen) Darlehens wird ein Anspruch auf eine Gewinn-(und Verlust)beteiligung begründet und somit der Tatbestand nach § 5 Abs. 1 Z 3 KVG erfüllt (vgl. VwGH 24.3.1994, 92/16/0189; VwGH 28.6.1995, 93/16/0090). Gibt jemand einer Kapitalgesellschaft ein Darlehen gegen eine über die Mindestverzinsung hinausgehende Beteiligung am betrieblichen Ergebnis, so verleiht diese Gewinnbeteiligung dem Darlehen einen partiarischen Charakter. Steht aber bei einem solchen Darlehen die Verzinsung im Vordergrund, dann ist der Tatbestand des § 5 Abs. 1 Z 3 KVG nicht erfüllt (VwGH 24.3.1994, 92/16/0189; *Dorazil* aaO, Rzn. 5.3 bis 8.2 zu § 5 Abschnitt V.).

Im Gegenstandsfall geht nunmehr aus der Vereinbarung über die "Stille Beteiligung" vom 8. Jänner 2010 eindeutig hervor, dass der Betrag von € 150.000 zum Zweck der Finanzierung eines Unternehmenskaufes als reines Darlehen hingegeben wurde. Es wurden zur Rückzahlung fixe monatliche Kapitalraten ab dem nächstfolgenden Monat Februar 2010 sowie eine

bestimmte Verzinsung wie auch eine vorzeitig mögliche Tilgung, jedoch in keiner Weise die Beteiligung des Darlehensgebers in jedweder Form am Gewinn oder Liquidationserlös der GmbH und sohin keinerlei Teilhabe am betrieblichen Erfolg der Gesellschaft festgeschrieben. Bei der gesamten Vereinbarung steht allein der reine Darlehens-/Kreditzweck samt der Verzinsung des Darlehens im Vordergrund, sodass nach Obigem von der Begründung von Gesellschaftsrechten für F keine Rede sein kann. Durch die bloße Hingabe des Darlehens ist aber der Tatbestand nach § 5 Abs. 1 Z 3 KVG nicht erfüllt und unterliegt dieser Rechtsvorgang nicht der Gesellschaftsteuer.

Aus diesem Grund war der Berufung Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. November 2012