

GZ. RV/3937-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 25. März 2002 betreffend Börsenumsatzsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 15. November 2001 an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien ersuchte die Bw. um Vergebung einer Erwerbs eines Anteiles an der D. Holding Limited zum Kaufpreis von € 7.082.000,-- und teilte dazu ergänzend mit, dass es sich dabei um eine ausländische AG hande und der Kaufvertrag im Ausland unterschrieben worden sei.

Aus der in englischer Sprache verfassten, als "Purchase and Sale of Shares Agreement" bezeichneten und obiger Eingabe in Kopie beigelegten Kaufurkunde geht hervor, dass die R. Foundation, offensichtlich ein ausländisches Unternehmen, als Verkäuferin der Bw. als Käuferin von ihrem Anteil, welcher in zwei Anteilsscheine zu je einem Irischen Pfund (Number 1 und Number 2) zusammengefasst ist, welche 100 % des gesamten Kapitals an der D. Holding Limited repräsentieren, den Anteilsschein Nummer 1, also 50% um einen Kaufpreis von € 7.082.000,-- verkaufte.

Die Urkunde wurde von beiden Parteien unterfertigt und weist als Ort und Zeit des Vertragsabschlusses Zürich, 4. Februar 1999 aus.

Auf Grund von Anfragen des Finanzamtes erklärte die Vertreterin der Bw., dass die D. Holding Limited mit einer AG vergleichbar sei und teilte weiters mit:

"Der Kaufvertrag ist erstellt worden nach Irischem Recht.

Aus folgenden Gründen leitet sich ab, dass es sich um eine AG handelt:

1. Das Kapital ist in "Shares" eingeteilt jedes "Shares" (Aktie) entspricht einem Pfund.
2. Die Übertragung der Aktien ist an keine äußere Form gebunden (GmbH-Anteilsverkauf ist in Österreich notariatsaktpflichtig)
3. Verkauft wird durch Übergabe der Aktienzertifikate.
4. Das Ausmaß der Beteiligung wird dargestellt, durch das Eigentum einer Anzahl von Aktien und nicht durch einen in Prozent des Stammkapitals ausgedrückten Geschäftsanteiles.
5. Das Institut der GesmbH ist dem Irischen Recht unbekannt.

Es kennt nur unsere Bezeichnung "company limited by shares", die Kapitalgesellschaft, wie sie der Aktiengesellschaft nach "Österreichischem Recht" entspricht."

Die D. Holding Limited ist somit eine "company limited by shares"."

Auf Grund von Recherchen wurde festgestellt, dass es sich bei der D. Holding Limited um eine "private limited company" handelt.

Die D. Holding Limited wurde daher vom Finanzamt als eine, der österreichischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung vergleichbare Gesellschaft angesehen und mit Börsenumsatzsteuerbescheid vom 25. März 2002 setzte das Finanzamt vom vereinbarten Preis unter Anwendung des Steuersatzes gemäß § 22 Abs. 1 Z 5 KVG sowie unter Berücksichtigung der Ermäßigung gemäß § 34 Abs. 1 KVG Börsenumsatzsteuer in Höhe von € 88.525,03 (entspricht S 1.218.131,--) fest.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung vom 23. Mai 2002 bzw. der dazu nachgebrachten Begründung führte die Berufungswerberin ua. aus, der Gesetzgeber habe im § 22 Abs. 1 Z 5 KVG aus der Menge der Kapitalgesellschaften die Anteile einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung und zusätzlich die Anteile der Kommanditisten einer KG, bei der der persönlich haftende Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft ist, heraus, um für diese speziellen Gesellschaftsformen einen speziellen Steuersatz zur Anwendung zu bringen.

Die Ziffer 4 leg.cit. knüpfe an die extensive Auslegung der Anwendbarkeit der Börsenumsatzsteuer im Sinne des § 19 Abs. 2 KVG an.

Hätte der Gesetzgeber gewollt, dass der Steuersatz der Ziffer 5 auch auf Kapitalgesellschaften anzuwenden wäre, die der GmbH entsprechen oder vergleichbar sind, dann hätte er diese Formulierung auch bei der Ziffer 5 verwendet.

Es sei bekannt, dass die Kapitalgesellschaft in Form einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung im deutschsprachigen Raum eine durchaus übliche Form der Gestaltung einer Kapitalgesellschaft darstelle. Hingegen sei im angelsächsischen Raum die Gestaltung einer Kapitalgesellschaft in Form einer GmbH unbekannt. Das schließe aber natürlich nicht aus, dass es auch hier Kapitalgesellschaften gebe, bei denen einige Bestimmungen der Regelung für die österreichische GmbH ähnlich sind, aber es gebe keine identische Form zur österreichischen GmbH.

Dass es sich bei der D. Holding Limited um eine "private company" handelt, räumte die Bw. jedoch ein.

In Ergänzung bzw. Berichtigung zu den Unterscheidungsmerkmalen zur o.a. Anfragebeantwortung führte die Bw. Folgendes auszugsweise an:

"

Verkauft wird durch Indosso und Übergabe der Aktienzertifikate sowie Eintrag ins Aktienbuch.

Die im österreichischen Gesetz verankerte Bestimmung der Nachschusspflicht gibt es bei dieser Form der Kapitalgesellschaft in Irland nicht und kann auch nicht beschlossen werden.

Das österreichische GmbH-Recht bestimmt die solidarische Haftung der Gesellschafter für das noch nicht eingezahlte Stammkapital der Mitgesellschafter. Diese Haftung gibt es bei der D. Holding Ltd. by shares nicht.

.....

Bei der österreichischen GmbH gibt es das Weisungsrecht der Generalversammlung gegenüber dem Geschäftsführer, bei der D. Holding Ltd. by shares gibt es das Weisungsrecht nicht."

Weiters beantragte die Bw. eine mündliche Verhandlung nach § 284 Abs. 1 BAO

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Juni 2002 wurde die Berufung unter Hinweis auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 14.5.1992, 92/16/0015 und vom 23.2.1994, 91/15/0149, 0150 als unbegründet abgewiesen.

Weiters wurde in der Berufungsvorentscheidung auf Christian Fritz "Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung" und auf die Einpersonengesellschaftsrichtlinie (89/667/EWG) verwiesen.

In einer zum rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag nachgereichten Eingabe erklärte die Bw. unter Hinweis auf Christian Fritz "Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung" und auf Dr. Reich-Rohrwig "Das österreichische GmbH-Recht", dass sowohl die irische Public wie auch die irische Private Company als lediglich zwei Varianten der selben gesellschaftsrechtlichen Grundstruktur mit der Aktiengesellschaft im Sinne der österreichischen Rechtsordnung vergleichbar seien und führte weitere ihres Erachtens gegebene Unterschiede zwischen der irischen Private Limited Company und der österreichischen GmbH aus.

Zum Verweis auf die Einpersonengesellschaftsrichtlinie in der Berufungsvorentscheidung meinte die Bw. sinngemäß, es wäre dort keine eindeutige Zuordnung einer private company limited by shares zu einer österreichischen GmbH gegeben, wobei ein solches Argument der Zuordenbarkeit und Vergleichbarkeit eher willkürlich und nicht genug aussagekräftig sei.

Weiters wurden Kopien englischsprachiger Urkunden (Kaufvertrag, Übernahmebestätigung und Gesellschaftsvertrag) vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 17 Abs. 1 KVG idF BGBI. I Nr. 28/1999 (in der Folge: KVG) unterliegt der Börsenumsatzsteuer der Abschluss von Anschaffungsgeschäften über Wertpapiere, wenn die

Geschäfte im Inland oder unter Beteiligung wenigstens eines Inländers im Ausland abgeschlossen werden.

Auf Grund des § 19 Abs. 1 Z 2 KVG gelten Dividendenwerte als Wertpapiere.

Nach § 19 Abs. 2 KVG gelten Aktien, Kuxen und andere Anteile an inländischen und ausländischen Kapitalgesellschaften, Zertifikate über Shares, Aktienanteile, Genussscheine (einschließlich der Zwischenscheine über diese Werte) als Dividendenwerte.

Der im § 22 Abs. 1 KVG geregelte Steuersatz beträgt bei Dividendenwerten mit Ausnahme von Vorzugsaktien der Deutschen Reichsbahn-Gesellschaft und von Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung für Händlergeschäfte für jede angefangenen 100 Schilling 7,5 Groschen und für die übrigen Geschäfte 15 Groschen (Z 4 leg.cit.).

Bei Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung beträgt der Steuersatz gemäß Z 5 leg.cit. für jede angefangenen 100 Schilling 250 Groschen.

Die Steuer ermäßigt sich auf Grund des § 34 Abs. 1 KVG bei Anschaffungsgeschäften, die im Ausland abgeschlossen werden, auf die Hälfte, wenn nur ein Vertragsteil Inländer ist.

Unbestritten ist, dass auch ausländische Gesellschaften mit beschränkter Haftung nach § 22 Abs. 1 Z 5 KVG besteuert werden können.

Auf Grund des § 107 Abs. 1 (VI. Hauptstück "Ausländische Gesellschaften") des österreichischen GmbH-Gesetz idF des EU-GesRÄG sind Gesellschaften mit beschränkter Haftung mit dem Sitz im Ausland, wenn sie eine inländische Zweigniederlassung haben, zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden.

Ausländische Gesellschaften mit einer Zweigniederlassung in Österreich, welche auf Grund ihrer Gesellschaftsform als GmbH ins Firmenbuch einzutragen sind, sind nach § 107 Abs. 1 GmbH-Gesetz Gesellschaften mit beschränkter Haftung und entsprechen den österreichischen Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

§ 107 Abs. 1 GmbH-Gesetz idF vor dem EU-GesRÄG sprach von "Gesellschaften der in diesem Gesetze bezeichneten Art".

Das EU-GesRÄG diente im Wesentlichen der Anpassung des österreichischen Handels- und Gesellschaftsrechts an die gesellschaftsrechtlichen Richtlinien des Rates.

Aus den gesellschaftsrechtlichen Richtlinien des Rates geht eine klare sachliche Differenzierung zwischen Gesellschaften mit beschränkter Haftung (private limited-liability companies) und Aktiengesellschaften (public limited-liability companies) hervor, wobei sowohl die irische private company limited by shares wie auch die österreichische Gesellschaft mit beschränkter Haftung Ersteren zuzurechnen sind.

Daraus ergibt sich, dass aus Sicht des EU-Gesellschaftsrechtes wie auch aus Sicht des österreichischen Gesellschaftsrechtes, im Besonderen des GmbH-Gesetzes, eine irische private company limited by shares einer österreichischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung entspricht.

Eine private company limited by shares wäre, wenn sie eine inländische Zweigniederlassung hat, nach § 107 Abs. 1 GmbH als GmbH in das österreichische Firmenbuch einzutragen.

In seinem Erkenntnis vom 14.5.1992, 92/16/0015 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt dass im Hinblick darauf, dass von der Regelung des § 19 Abs. 2 KVG ausländische Kapitalgesellschaften allgemein erfasst sind, eine solche Einschränkung (nämlich dass nur Gesellschaften mit beschränkter Haftung, deren gesetzliche Regelung - wie das österreichische GmbH-Gesetz - ihr Vorbild im deutschen GmbH-Gesetz hatte, von § 22 Abs. 1 Z. 5 KVG erfasst werden) dem § 22 Abs. 1 Z. 5 KVG nicht unterstellt werden kann.

Folgende Bestimmungen müssen laut Christian Fritz, Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung in der EU, im Kapitel "Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) in Irland", S 163, zwingend in die Articles of Association aufgenommen werden, damit die Gesellschaft den Status einer Private Company erhält:

die Übertragung der Geschäftsanteile ist beschränkt;

die Gesellschaft darf nicht mehr als 50 Gesellschafter haben;

die Gesellschaft darf nicht öffentlich dazu auffordern, Geschäftsanteile und Obligationen der Gesellschaft zu erwerben.

Bei einer private company limited by shares wie bei einer österreichischen GmbH handelt es sich um personenbezogene Kapitalgesellschaften mit Haftungsbeschränkung, welche entsprechend der obigen Ausführungen trotz ihrer Unterschiede gesellschaftsrechtlich wie kapitalverkehrsteuerrechtlich vergleichbar sind.

Im Hinblick auf die klare Sachlage war von einer Übersetzung der vorgelegten englischsprachigen Urkunden Abstand zu nehmen und spruchgemäß zu entscheiden.

Dem Antrag vom 23. Mai 2002, im Sinne des § 284 Abs. 1 BAO eine mündliche Verhandlung anzuberaumen, war nicht zu entsprechen. Die Möglichkeit, über eine Berufung eine mündliche Verhandlung zu führen, oblag bei Antragstellung nur Berufungssenaten und zwar in jenen Fällen, in denen § 260 Abs. 2 BAO in der seinerzeit geltenden Fassung dies ausdrücklich vor-sah.

Wien, 12. Juni 2003