



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-AG, Adr., nunmehr vertreten durch den Masseverwalter Dr.S, gegen den endültigen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 13. Jänner 2003 betreffend Gesellschaftsteuer zu ErfNr.5xx.xxx/99 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie Folgt:

Die Gesellschaftsteuer wird endgültig mit 1 % von einer Bemessungsgrundlage von € 1.092.263,80 = € 10.922,64 festgesetzt.

Im Übrigen wird die Berufung als ungegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Vertrag vom 13. März 1996 erwarb die T-GmbH (kurz T) eine stille Beteiligung an der X-GmbH (nunmehr X-AG, kurz Bw. oder TU). Die entsprechende Vertragsurkunde wurde in Deutschland errichtet und bisher nicht ins Inland gebracht. Es erfolgte bisher weder eine Anzeige dieser Urkunde beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien noch wurde vom Finanzamt für darin beurkundete Rechtsgeschäfte eine Rechtsgebühr iSd Gebührengesetzes festgesetzt.

Am 5. März 1999 wurde zwischen der Bw. und der T eine Urkunde mit der Bezeichnung "Gesellschafterdarlehen" errichtet. Diese hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"Präambel

Die T hat im Rahmen des mit dem Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft, Forschung und Technologie (BMBF) und der Deutschen Ausgleichsbank durchgeführten Programms "Beteiligungskapital für kleine Technologieunternehmen" mit Datum vom 28.02./13.03.1996 zwei Beteiligungsverträge über die Begründung von stillen Beteiligungen mit der TU in Höhe von jeweils DM 1.072.500,00 abgeschlossen (die "Stillen Beteiligungen"). Im Rahmen der Beteiligung der T als Gesellschafterin auf Grund des Beteiligungsvertrages vom 5.3.1999 und zum Zwecke der Exit-Finanzierung im Sinne der Beteiligungsgrundsätze des DtA-Technologie-Beteiligungsprogramms, die Bestandteil dieses Vertrages sind, sollen die Stillen Beteiligungen in Darlehen umgewandelt werden.

Dies vorausgeschickt, vereinbaren die Parteien, was folgt:

§ 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 beabsichtigt, seine Aktien mittelfristig zum Handel am Neuen Markt einzuführen.

§ 2

Darlehensgewährung

1. Ausschließlich zur Finanzierung des in § 1 beschriebenen Vorhabens und auf der Grundlage der Angaben des TU in den Anträgen für die Stillen Beteiligungen vom 20.09.1995 (die "Anträge") und des Beteiligungsvertrages vom 5.3.1999 gewährt die T ein Gesellschafterdarlehen in Höhe von DM 2.145.000,00.
2. Der Darlehensbetrag wird nicht an das TU ausgezahlt, vielmehr gelten die gemäß den Stillen Beteiligungen von der T an das TU gezahlten Einlagen in Höhe von jeweils DM 1.072.500,00, zusammen also DM 2.145.000,00, als vom Zeitpunkt dieses Vertrages an von dem TU gemäß den Bestimmungen dieses Vertrages darlehensweise geschuldet.

§ 3

Verzinsung; Beteiligungsentgelte

1. Das Darlehen wird ab Unterzeichnung dieses Vertrages mit 5,00 % p.a. zu verzinsen. Diese Zinsen sind halbjährlich im Nachhinein zum 31.03. und 30.09. eines jeden Jahres fällig. Auf bis zum Tage des Abschlusses dieses Vertrages abgelaufenen Zeiträume seit dem 30.09.1998 ist die gemäß den Stillen Beteiligungen zu leistenden Mindestvergütung (§9 Abs. 1 der Verträge über die Stillen Beteiligungen) zu zahlen.
2. Gemäß § 5 des Beteiligungsvertrages vom 05.03.1999 erhält die T gegen Einbringung der jeweiligen Ansprüche auf Endvergütung gemäß § 9 Abs. 4 der Verträge über die Stillen Beteiligungen Anteile an dem TU in Höhe von 0,5 % des Stammkapitals des TU nach Durchführung der Kapitalerhöhung des TU vom 05.03.1999. Die T hat im übrigen keinen Anspruch auf Endvergütung.

.....

§ 6

Allgemeine Bestimmungen

1. Die Parteien sind sich darüber einig, dass dieser Vertrag die Verträge über die Stillen Beteiligungen vom 28.02./13.03.1996 vom Zeitpunkt dieses Vertrages an ersetzt; soweit aufgrund der Verträge über die Stillen Beteiligungen Leistungen erbracht wurden, bleibt der Rechtsgrund durch Abschluss dieses Vertrages unberührt. Insbesondere gilt dies für die von dem TU an die tbG gezahlten Bearbeitungsgebühren gemäß § 2 Abs. 5 der Verträge über die Stillen Beteiligungen. Im übrigen bleiben Ansprüche der T, die gemäß den Verträgen über die

Stillen Beteiligungen entstanden sind und noch nicht erfüllt wurden, bestehen, soweit nichts anderes in diesem Vertrag bestimmt ist."

Dieser Vertrag wurde am 6. April 1999 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien angezeigt und setzte das Finanzamt hierfür mit Bescheid vom 25. Mai 1999 zu ErfNr.3xx.xxx/99 Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z. 1 GebG mit 0,8 % von einer Bemessungsgrundlage von S 15.091.211,15 = S 120.730,00 fest.

Über Vorhalt des Finanzamtes zeigte die steuerlichen Vertreterin der Bw. mit Gesellschaftsteuererklärung vom 6. Mai 1999 dem Finanzamt an, dass bei der Gründung der stillen Gesellschaft ein Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den ersten Erwerber iSd § 2 Z. 1 KVG mit einer Gegenleistung in Höhe von S 14.000.000,00 erfolgt sei. In einem Begleitschreiben wurde dazu erläutert, dass die Gesellschaft bis zum 31. Dezember 2006 befristet sei und der Buchwert der Beteiligung zum 31.12.1997 S 15.000.000,00 betragen habe. Eine Erhöhung der Einlage sei zwar beschlossen, aber noch nicht geleistet worden.

Mit vorläufigem Bescheid vom 11. Juni 1999 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien für diesen am 6. Mai 1999 angezeigten Ersterwerb von Gesellschaftsrechten die Gesellschaftsteuer vorläufig mit 1 % von einer Bemessungsgrundlage von S 14.000.000,00 = S 140.000,00 fest. Gleichzeitig wurde die Bw. aufgefordert, eine Kopie des stillen Gesellschaftsvertrages vom 13. März 1996 vorzulegen.

Nach mehrmaliger Urgenz durch das Finanzamt legte die steuerliche Vertreterin der Bw. mit Schreiben vom 6. September 1999 eine Aufstellung über von der Bw. bezahlte Gebühren vor und führte dazu aus, dass die Gebühr nur um 0,2 % Differenz zwischen Darlehensgebühr und Gesellschaftsteuer angehoben werden müsse, um rechtmäßig der richtigen Verkehrsteuer unterworfen zu sein. Leider existiere in Österreich tatsächlich kein Gesellschaftsvertrag und sei es auch nicht beabsichtigt, eine Kopie dieses Vertrages nach Österreich zu verbringen, da es sich um eine öffentliche Stelle Deutschlands handle und dies eine erhöhte Vertrauensposition für die X-AG darstelle.

Nach der beiliegenden Aufstellung wurden von der T folgende stille Einlagen geleistet, die alle am 5. März 1999 in ein Darlehen umgewandelt wurden:

am 17.04.1996	S	7.004.000,00
am 21.11.1996	S	4.012.938,75
am 18.12.1996	S	4.012.938,75
Gesamt	S	15.029.877,50

Im Zuge einer bei der Bw. durchgeführten Betriebsprüfung wurden vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zur stillen Gesellschaft ua. folgende Prüfungsergebnisse getroffen (siehe Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 17. Dezember 2002):

*"Laut Bilanz zum 31.12.1997 besteht die folgende stille Gesellschaft:
 tbg – Nominale 2.145.000,00 DM mal 7,04 = S 15.100.800,00.
 Die GesSt-Pflicht gründet sich auf § 5 (1) Z. 3 KVG.*

<i>Bmgrl S 15.100.800,00, davon 1 % GesSt =</i>	<i>S 151.008,00</i>
<i>ab bisher vorläufig versteuert mit Bescheid vom 20.5.1999, StNr.zzz</i>	<i>S -140.000,00</i>
<i>Nachforderung an GesSt</i>	<i>S 11.008,00</i>
<i>Das sind in Euro</i>	<i>€ 799,98</i>

Eine Befreiung von der GesSt ist gemäß § 6 KVG nicht vorgesehen, da die umgewandelten Darlehen nicht vorher der GesSt unterlegen haben."

Mit endgültigem Bescheid vom 13. Jänner 2003 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien sodann gegenüber der Bw. Gesellschaftsteuer in Höhe von € 10.974,18 (1 % von einer Bemessungsgrundlage von S 15.100.800,00, entspricht € 1.097.417,93) fest.

In der dagegen nach Fristerstreckung eingebrachten Berufung wurde zunächst eingewandt, dass eine Doppelbelastung mit Kapitalverkehrsteuer und Darlehensgebühr nicht rechtmäßig sein könne. Der gleiche Vorgang sei am 25. Mai 1999 mit StNr.yyy, Zahl3xx.xxx/99 mit S 120.730,00 bereits der Darlehensgebühr unterzogen worden und seien daher sowohl die Endgültigstellung gemäß § 200 Abs. 2 BAO als auch die vorgeschriebenen S 140.000,00 ungerechtfertigt gewesen. Es sei gegen den Bescheid über die Darlehensgebühr bereits am 14.4.1999 zu St.Nr.xxx (stille Gesellschaft) Berufung eingebracht worden, die bis heute nicht erledigt sei. Da Darlehensbetrag und Gesellschafterkapital nicht zweimal geflossen seien und ein Zahlungsfluss nicht zwei Steuerbescheide auslösen könne, werde beantragt, die Festsetzung von S 151.008,00 oder € 10.974,18 rückgängig zu machen.

Im Vorlageantrag wurde dazu ergänzend ausgeführt, dass es sich beim Vertrag vom 13. März 1996 und dem Vorgang, der am 25. Mai 1999 unter der St.Nr.yyy der Darlehensgebühr unterworfen worden ist, um ein und denselben Vorgang handle. Alle möglichen Vertragsoptionen seien im Vertrag vom 13.3.1996 bereits vereinbart gewesen und seien im Jahr 1999 keine neuen Gesichtspunkte und Vereinbarungen hinzugekommen. Das Kapital bzw. der Darlehensbetrag sei nur ein einziges Mal geflossen und die zweimalige Erfassung dieses Zahlungsflusses würde eine offenkundige Besteuerung von Substanz bedeuten, für die durch die Ertragslosigkeit der Vereinbarung auch der finanz- und rechtspolitische Grund fehle. Es werde daher beantragt den endgültigen Bescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO vom 13. Jänner 2003, St.Nr.zzz zur Gänze aufzuheben und es bei diesem Vorgang bei der angezeigten und fristgerecht entrichteten S 120.730,00 Gebühr zu belassen. In eventu den Bescheid Aktenzahl3xx.xxx/99 auf die nunmehr festgesetzte Gesellschaftsteuer von S 151.008,00 zu erhöhen.

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 im Jahr 1996 durch die Begründung der stillen Gesellschaft ein gesellschaftsteuerpflichtiger Vorgang verwirklicht worden sei und dass beabsichtigt werde, als Bemessungsgrundlage den Betrag von € 1.092.263,80 (entspricht S 15.029.877,50) anzusetzen.

Das Finanzamt führte in seiner Stellungnahme vom 22. September 2005 aus, dass die Gesellschaft in ihrer Bilanz den erhaltenen Betrag ausweise. Die Bilanz habe mehr Aussage-/Beweiskraft als die vorgelegte Aufstellung. Die betraglichen Unterschiede seien von der Bw. stichhaltig zu erläutern. Eine Umrechnung des DM-Betrages auf S 15.029.877,50 ergäbe einen sehr niedrigen Umrechnungskurs.

Der Masseverwalter teilte mit Schreiben vom 28. September 2005 mit, dass keine Stellungnahme abgegeben werde. Die vom unabhängigen Finanzsenat angeforderten Beteiligungsverträge zwischen der tbg und der Bw. über die Begründung der stillen Gesellschaft vom 28.2./13.03.1996 sowie die Anträge für die stillen Beteiligungen vom 20. September 1995 seien bei den Geschäftsunterlagen der Bw. nicht auffindbar.

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.

Als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften gelten gemäß § 5 Abs. 1 Z. 3 KVG Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren.

Als Gesellschafter einer inländischen Kapitalgesellschaft sind nicht nur Personen, die nach handelsrechtlichen Vorschriften (etwa als Aktionäre oder Gesellschafter) Anspruch auf Gewinnbeteiligung erheben können, sondern auch Personen anzusehen, denen bloße Gläubigerrechte einen solchen Anspruch vermitteln. Mit § 5 Abs. 1 Z. 3 KVG verfolgte der Gesetzgeber nämlich den Zweck, Gläubiger mit einem Anspruch auf Gewinnbeteiligung den eigentlichen Gesellschaftern im Hinblick auf das gemeinsame Interesse an den Betriebsergebnissen gleichzustellen. Wohl verlangt das Gesetz nicht, dass der Gläubiger auch am Verlust der Gesellschaft teilnimmt, jedoch wird gefordert, dass er am Risiko des Unternehmens beteiligt ist, was die Seite der Gewinnerzielung anlangt (vgl. VwGH 24.3.1994, 92/16/0189). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfüllen alle Varianten der stillen Beteiligung, also auch die so genannte atypische, an einer Kapitalgesellschaft den Tatbestand des § 5 Abs. 1 Z. 3 KVG, weil der stille Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft am Gewinn der Kapitalgesellschaft beteiligt ist (vgl. VwGH 19.12.2002, 99/16/0272).

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass die T durch den Abschluss des Vertrages vom 13. März 1996 und die Leistung der stillen Einlagen im Jahr 1996 einen Anspruch auf Beteiligung an den Gewinnen der Bw. (und nicht bloß einen Anspruch auf Zinsen) erworben hat, weshalb im Jahr 1996 ein gesellschaftsteuerpflichtiger Vorgang iSd § 2 Z. 1 iVm § 5 Abs. 1 Z. 3 KVG verwirklicht wurde.

Da das Kapitalverkehrsteuergesetz keine gesonderte Regelung für das Entstehen der Gesellschaftsteuerschuld trifft, entsteht gemäß § 4 Abs. 1 BAO der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Bei der Gesellschaftsteuer ist der bei den Verkehrsteuern ganz allgemein geltenden Grundsatz zu beachten, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann, insbesondere nicht durch nachträgliche Parteienvereinbarungen (siehe ua. VwGH 24.11.1994, 92/16/0188).

Es hat deshalb die im Jahr 1999 erfolgte Umwandlung der stillen Beteiligung in ein Darlehen keinen Einfluss auf die im Jahr 1996 entstandene Gesellschaftsteuerpflicht.

Zum Einwand der Doppelbesteuerung ist primär zu bemerken, dass nicht für den Vertrag über die Gründung der stillen Gesellschaft aus dem Jahr 1996 eine Rechtsgebühr erhoben wurde, sondern für den (eine Novation darstellenden) Vertrag über die Gewährung eines Gesellschafterdarlehens vom 5. März 1999. Außerdem enthält das Kapitalverkehrsteuergesetz keine Befreiungsbestimmung für Vorgänge, die auch einen gebührenpflichtigen Tatbestand erfüllen, sondern sieht nur umgekehrt § 15 Abs. 3 GebG für Rechtsgeschäfte, die unter das Kapitalverkehrsteuergesetz (I. Teil Gesellschaftsteuer) fallen, eine Ausnahme von der Gebührenpflicht vor. Deshalb wäre selbst dann, wenn tatsächlich für einen einheitlicher Vorgang Gesellschaftsteuer und Rechtsgebühr erhoben worden wäre (was hier allerdings gar nicht der Fall ist), der Einwand der Doppelbesteuerung nicht im Gesellschaftsteuerverfahren, sondern im (rechtskräftig abgeschlossenen) Rechtsgebührenverfahren zu erheben gewesen.

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.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist als Gegenleistung für den Erwerb von Gesellschaftsrechten und damit als Bemessungsgrundlage jener Betrag maßgebend, 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 den Beschluss des VwGH 1.9.1999, 98/16/0324 mit weiteren Hinweisen).

Nach der dem Finanzamt am 6. September 1999 vorgelegten Aufstellung wurden die von der T insgesamt zu leistenden stillen Einlagen in Höhe von DM 2.145.000,00 der Bw. in mehreren Teilen und mit folgenden Schillingbeträgen zugeführt:

am 17.04.1996	S	7.004.000,00
am 21.11.1996	S	4.012.938,75
am 18.12.1996	S	4.012.938,75
Gesamt	S	15.029.877,50

In der Bilanz zum 31. Dezember 1997 wurde als Einlagen der stillen Gesellschafter ein Betrag von S 15.100.800,00 ausgewiesen, in der Bilanz zum 31.12.1998 ein Betrag von S 15.091.211,15. Aus der Anlage zum Jahresabschluss 1999, in der die stillen Einlagen ebenfalls mit S 15.091.211,15 ausgewiesen wurden, ergibt sich, dass es sich beim Betrag von S 15.091.211,15 um den Abfindungsanspruch bei Auflösung der stillen Gesellschaft handelt. Wie bereits oben ausgeführt, ist für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht maßgeblich, in welcher Höhe der Gesellschafter eine Beteiligung erlangt (hier DM 2.145.000,00), sondern welche Beträge vom Gesellschafter aufzuwenden waren, um die Beteiligung zu erhalten. Dies sind die vom Gesellschafter im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld im Jahr 1996 aufgewendeten Beträge im Gesamtbetrag von umgerechnet S 15.029.877,50 (entspricht € 1.092.263,80), weshalb dieser Betrag als Bemessungsgrundlage anzusetzen ist.

Da gemäß § 289 Abs. 2, 2. Satz BAO die Abgabenbehörde 2. Instanz berechtigt ist, den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, war der Berufung teilweise Folge zu geben und der Bescheid insofern abzuändern, als die Gesellschaftsteuer endgültig mit 1 % von einer Bemessungsgrundlage von € 1.092.263,80 = € 10.922,64 festgesetzt wird. Im Übrigen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 7. Oktober 2005