



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der SL, W, vertreten durch Exinger GmbH, Steuerberatungskanzlei, 1013 Wien, Renngasse 1/Freyung, vom 10. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 20. März 2006 betreffend Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben gemäß § 201 BAO entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer Gebührenprüfung, AB-Nr. 12046/05, wurde festgestellt, dass die Firma Q (im Folgenden nur mehr kurz Q GmbH genannt) mit Aktienkaufvertrag vom 14. November 2000 von der Firma B 81.000 Stück Aktien an der BS (im Folgenden nur mehr kurz S AG genannt) erworben hat.

Im Arbeitsbogen der BP (ON 23) ist der maßgebliche Aktienkaufvertrag vom 14. November 2000 mit folgendem, wesentlichen Inhalt enthalten:

I. Präambel, II. Kaufgegenstand, III. Kaufpreis

IV. Übergabe des Kaufgegenstandes:

Die Vertragsparteien verpflichten sich, unverzüglich mit Rechtswirksamkeit dieses Vertrages den vereinbarten Aktienkauf abzuwickeln.

V. Stichtag für den Übergang der Rechte und Pflichten:

Sämtliche Rechte und Pflichten aus den kaufgegenständlichen Aktien gehen mit der rechts-wirksamen Übertragung der in 2.1. angeführten Zwischenscheine auf die Käuferin über. Allfäl-lige Dividendenansprüche aus vergangenen Geschäftsjahren und aus dem laufenden Geschäftsjahr kommen bereits zur Gänze der Käuferin zu.

VI. Gewährleistung

VII. Sonstige Bestimmungen:

Zur Wiederherstellung ihrer Zahlungsfähigkeit sind der S AG von der Käuferin unverzüglich Fremdmittel als Eigenkapital und oder Eigenkapitalsurrogate zuzuführen. Im Hinblick auf das bis zur Rechtswirksamkeit dieses Aktienkaufvertrages geltende Durchführungsverbot gem.

§ 42a Abs. 4 Kartellgesetz (KartG) sind diese Finanzmittel vorerst nur als Fremdkapital in der Form eines Darlehens gegen fremdübliche Verzinsung zuzuführen. Die Käuferin verpflichtet sich am 14. November 2000 der S AG ein Darlehen von ATS 40,000.000,00 zuzuzählen. Sollte die Verkäuferin im Lauf des Jahres 2001 rechtswirksam Aktionärin der S AG geworden sein, ist die Darlehensforderung als Gesellschafterzuschuss zu werten und nicht zurückzube-zahlen. Bis dahin gilt die Darlehensrückzahlung als gestundet.

VIII: Maßnahmen bis zur Rechtswirksamkeit:

Die Verkäuferin verpflichtet sich mit Unterzeichnung des Vertrages im Zeitraum bis zur Rechtswirksamkeit dieses Vertrages

alle von der Käuferin in Bezug auf die S AG gewünschten Informationen unverzüglich zu gewähren, in Absprache mit der Käuferin sämtliche Maßnahmen durchzuführen, welche zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes sowie der Sanierung des Unternehmens notwendig und tunlich sind, sowie sämtliche Maßnahmen hinsichtlich Veränderungen im Vorstand zu treffen, welche zur Erreichung dieser Ziele notwendig sind; auf die Wünsche der Käuferin hin-sichtlich der Vorstandsbesetzung ist hier besonders Bedacht zu nehmen; ab dem Zeitpunkt des Abschlusses dieses Vertrages ohne vorherige Zustimmung der Käuferin keine neuen Vereinbarungen außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes abzuschließen, sowie ins-besondere nicht aus eigenem neue Dienstnehmer oder Organmitglieder einzustellen, bzw. Änderungen bisheriger Verträge vorzunehmen.

IX aufschiebende Bedingung:

Dieser Aktienkaufvertrag gilt unter der aufschiebenden Bedingung der Zustimmung der zuständigen Kartellbehörde abgeschlossen.

X Kosten und Gebühren, XI Schlussklausel:

Wie vertraglich zugesichert, hat die Käuferin Q GmbH am 14. November 2000 unter der Bezeichnung Darlehen einen Betrag von 40,000.000,00 S an die S AG überwiesen (Überwei-sungsbeleg Arbeitsbogen ON 22), welcher Betrag am Bankkonto der S AG am 15. November 2000 eingelangt ist (siehe Mitteilung der GroßBP Wien, Arbeitsbogen ON 25). Im Jahresab-

schluss der S AG zum 31. Dezember 2000 wurde das Darlehen unter der Position „sonstige Verbindlichkeiten“ ebenfalls als Darlehen ausgewiesen (Arbeitsbogen ON 15).

Der Prüfer hat hinsichtlich dieses Darlehens die Auffassung vertreten, dass die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Gesellschafterdarlehens gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 Gebühren gesetz 1957 (GebG) gegeben seien. Schon im Zuge der Prüfung wurde jedoch von Seiten der Pflichtigen darauf hingewiesen, dass der Aktienkaufvertrag unter der aufschiebenden Bedingung der kartellrechtlichen Genehmigung, welche erst am 13. November 2001 erteilt wurde, geschlossen worden sei. Im Zeitpunkt der Darlehenszuzählung habe daher noch keine Gesellschafterstellung vorgelegen (Arbeitsbogen ON 28). Zum Beweise wurde der Beschluss des OLG Wien als Kartellgericht vorgelegt, woraus hervorgeht, dass die Q GmbH den Zusammenschluss mit der S AG gemäß § 42a Abs. 1 KartG am 18. November 2000 anmeldet hat und das Gericht die Eintragung in das Kartellregister am 18. Jänner 2001 angeordnet hat (Arbeitsbogen ON 33).

Entgegen dieser Rechtsansicht hat das Finanzamt mit Bescheid vom 20. März 2006, ergangen an die S AG, betreffend das Darlehen des Gesellschafters Q GmbH vom 14. November 2000 die 0,8 % Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG in Höhe von 23.255,31 € festgesetzt.

Zur Begründung verweist das Finanzamt auf ein Erkenntnis des VwGH vom 26. Jänner 1989, 88/16/0062, wonach auch der von einer aufschiebenden Bedingung abhängige Erwerb bereits ein Erwerbsvorgang sei, weil der Gesetzgeber den Erwerbsvorgang als Rechtsakt vom Entstehen der Steuerschuld unterscheide. Der Erwerbsvorgang sei verwirklicht, sobald die Parteien in der Außenwelt ihren Willen, ein Rechtsgeschäft abzuschließen gehörig kundtun. Trotz aufschiebender Bedingung sei daher der Aktienkaufvertrag bereits am 14. November 2000 verwirklicht worden und die Q GmbH zum Zeitpunkt der Überweisung der Darlehenssumme bereits als Gesellschafter anzusehen.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Berufung vom 7. April 2006 mit der gleichzeitig auch ein Antrag auf mündliche Verhandlung und Senatszuständigkeit gestellt wurde. Darin führt die Bw aus, der Aktienkaufvertrag sei unter der aufschiebenden Bedingung der kartellrechtlichen Genehmigung abgeschlossen worden. Die Genehmigung sei erst am 18. Jänner 2001 erteilt worden und die Beteiligung sei sodann am 9. Februar 2001 aktiviert worden, sodass der Kaufvertrag wirtschaftlich und zivilrechtlich erst einige Zeit nach der Darlehensgewährung zustande gekommen sei. Ein Darlehen eines Nicht-Gesellschafters werde jedoch nicht dadurch gebührenpflichtig, dass der Nicht-Gesellschafter später Gesellschaftsanteile erwirbt. Darüber hinaus sei nur der Aktienkaufvertrag selbst aufschiebend bedingt gewesen, nicht jedoch das Darlehen, sodass weder § 16 Abs. 7 GebG noch das vom Finanzamt zitierte VwGH-Erkenntnis,

welches im Übrigen zur Grunderwerbsteuer ergangen sei, zu einem anderen Ergebnis führen könnten.

Das Finanzamt hat die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung am 24. Mai 2006 dem UFS vorgelegt. Den Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat hat die Bw mit Schreiben vom 16. Oktober 2007 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Darlehensverträge unterliegen einer Rechtsgeschäftsgebühr. Für Gesellschafterdarlehen entsteht auch im Falle einer Ersatzbeurkundung die Steuerpflicht.

Die maßgebliche Bestimmung des § 33 TP 8 Abs. 4 GebG lautet wie folgt:

Wurde über das Darlehen **eines Gesellschafters an seine Gesellschaft**, die den Ort ihrer Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland hat, keine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenpflicht maßgeblichen Weise errichtet, so gelten die nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen des Darlehenschuldners, in die das Darlehen aufgenommen wurde, als Urkunde.

Voraussetzung für die Gebührenpflicht ist immer das Vorliegen eines Darlehens, welches nicht in Zweifel gezogen wurde. Streitpunkt im gegenständlichen Fall ist ausschließlich die Frage der Gesellschafterstellung der Q GmbH (an der S AG) im Zeitpunkt der Darlehensgewährung.

Nach dem Berufungsvorbringen ist die Darlehensgeberin Q GmbH im maßgeblichen Zeitpunkt der Aufnahme des Darlehens in die Bücher der S AG, welche mit 15. November 2000 (Darlehenszähllung) erfolgt ist, wegen des kartellrechtlichen Durchführungsverbotes weder zivilrechtlich noch wirtschaftlich Eigentümerin der mit Aktienkaufvertrag vom 14. November 2000 erworbenen Aktien der S AG und somit nicht Gesellschafterin der Darlehensnehmerin gewesen.

Im Gebührenrecht ist vorrangig eine formalrechtliche Beurteilung geboten, weil das Gebührenrecht an spezifische zivilrechtliche Gestaltungen und nicht an wirtschaftliche Gegebenheiten anknüpft. Daraus ergibt sich eine allgemeine Formenstrenge, wonach im Gebührenbereich grundsätzlich auf zivilrechtlich geprägte Begriffe abzustellen ist. Wenn das Abgabenrecht also Bezeichnungen des Privatrechtes oder des Handelsrechtes gebraucht, so richtet sich die Bedeutung dieser Bezeichnungen in der Regel nach den Begriffen des Privatrechtes. Aus diesem Grund vertritt Arnold zur Frage, wer als Gesellschafter seiner Gesellschaft im Sinne der Bestimmung des § 33 TP 8 Abs. 4 gilt, die strenge Auffassung, dass der Gesellschafterbegriff ausschließlich nach Zivilrecht (Gesellschaftsrecht) und nicht etwa nach Gesell-

schaftssteuerrecht auszulegen sei. Nach dieser Ansicht ist Gesellschafter einer AG im Sinne des § 33 TP 8 Abs. 4 GebG der **zivilrechtliche Eigentümer** der Aktie, welche die mitgliedschaftlichen Rechte des Aktionärs, wie Stimm- und Gewinnbezugsrechte verbrieft.

Gemäß § 42a Abs. 4 KartG 1988 ist die Durchführung von anmeldbedürftigen Zusammenschlüssen vor der Ausstellung einer Bestätigung nach § 42b Abs. 1 oder 5 [*darüber, dass kein Prüfungsantrag vorliegt*] oder dem rechtskräftigen Ausspruch des Kartellgerichts, dass der Zusammenschluss nicht untersagt wird (§ 42b Abs. 3 bis 5) verboten. Verträge sind unwirksam, soweit sie diesem Verbot widersprechen.

Der anmeldbedürftige Aktienerwerb der Q-GmbH wurde ordnungsgemäß am 18. Dezember 2000 bei Gericht angemeldet. Mit Beschluss vom 18. Jänner 2001 hat sodann das OLG Wien als Kartellgericht, da kein Prüfungsverfahren einzuleiten war, ausgesprochen, dass das Verbot der Durchführung des Zusammenschlusses weggefallen ist und es hat die Eintragung in das Kartellregister angeordnet. Abgesehen davon, dass nach § 42a Abs. 4 Satz 2 KartG Verträge, solange sie dem Durchführungsverbot widersprechen, schon auf Grund des Gesetzes unwirksam sind, war überdies vertraglich ausdrücklich die Genehmigung durch das Kartellgericht zur Suspensivbedingung (Punkt IX) erhoben.

Nach Zivilrecht ist somit der Aktienerwerb der Q GmbH jedenfalls erst mit Wegfall des Durchführungsverbotes am 18. Jänner 2001 rechtswirksam zustande gekommen und daher die Q GmbH erst ab diesem Zeitpunkt als Gesellschafterin der Darlehensnehmerin anzusehen.

Das BMF hat demgegenüber in „Industrie“ 1978/5 II formuliert, Gesellschafter ist, wer die Beteiligung hält. Ein Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft ist demnach dann anzunehmen, wenn eine Beteiligung vorliegt, die bei Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen bilanziert werden müsste. Diese Sichtweise führt jedoch zu keinem abweichenden Ergebnis, da das BMF in seinem Erlass zur Gruppenbesteuerung weiters vertritt, der Anschaffungszeitpunkt für Beteiligungen mit kartellrechtlicher Genehmigungspflicht, sei erst mit Erteilung der notwendigen behördlichen Genehmigung anzunehmen. Tatsächlich hat die Q GmbH die Beteiligung an der S AG erst nach Aufhebung des Durchführungsverbotes am 9. Februar 2001 aktiviert.

Nach anderer Auffassung könnte allerdings eine Beteiligung bereits demjenigen zugerechnet werden, der über das wirtschaftliche Eigentum an den Aktien unter Beachtung der allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätze verfügt. Hiefür wären der Übergang von Stimmrecht, Gewinnbezugsrecht und die Einräumung einer Veräußerungs- und Verpfändungsmöglichkeit an den Käufer erforderlich (siehe Haslehner in taxlex 2006, 102). Doch auch bei einer solchen wirtschaftlichen Betrachtungsweise kann im konkreten Fall die Gesellschaftereigenschaft der

Q GmbH nicht angenommen werden. Wenn auch gewichtige Kontroll- und Einflussmöglichkeiten für die Käuferin bereits bis Rechtswirksamkeit des Aktienkaufvertrages ausbedungen wurden, so wurden der Q GmbH dennoch nicht alle Rechte eingeräumt, aufgrund derer sie über die ihr zivilrechtlich noch nicht gehörenden Aktien tatsächlich gleich einer Eigentümerin hätte verfügen können.

Hingewiesen sei auch noch auf den vergleichbaren Fall eines Darlehens an eine GmbH, welche mangels Eintragung in das Firmenbuch noch nicht bestand, in dem der VwGH die Gebührenpflicht ebenfalls verneint. Nicht zuletzt hat auch die Großbetriebsprüfung Wien anlässlich einer Prüfung der S AG das gegenständliche Darlehen nicht als Gesellschafterdarlehen angesehen (Mitteilung vom 18. November 2005).

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass im Zeitpunkt der Darlehenszuzählung der Aktienerwerb noch nicht rechtsgültig zustande gekommen war und somit kein Gesellschafterdarlehen im Sinne des GebG vorliegt.

Ein Darlehen wird jedoch auch nicht dadurch gebührenpflichtig, dass die Gesellschafterstellung später erworben wird. Gebührenrichtlinien des BMF vom 22. Februar 200, 28.5.3 Rz 806: Wurde ein Darlehen an eine Gesellschaft gewährt und wird der Darlehensgeber zu einem späteren Zeitpunkt Gesellschafter der Gesellschaft, so führt dies auch nicht zu einer nachträglichen Verwirklichung des Tatbestandes.

Soweit sich das Finanzamt auf die Regelung des § 16 Abs. 7 GebG und damit zusammenhängend auf Judikatur zum Grunderwerbsteuergesetz stützt, so wird zu bedenken gegeben, dass Gegenstand der Vergebühr der - unbedingte - Darlehensvertrag ist. Dem vorgelagert war das Problem der Gesellschafterstellung der Q GmbH wie oben dargestellt nach Zivilrecht oder allenfalls Steuerrecht zu lösen. Eine Bestimmung, welche die Entstehung der Steuerschuld einer Gebühr oder der Grunderwerbsteuer regelt, kann in diesem Zusammenhang nicht maßgeblich sein.

Das Finanzamt hat daher die Gebühr nach § 33 TP 8 Abs. 4 GebG zu unrecht vorgeschrieben und war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 10. Dezember 2007