



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Eidos Deloitte & Touche Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsGmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien betreffend Gesellschaftsteuer vom 31. Mai 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

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

Im Zeitraum 19. Dezember 1997 bis 11. November 1999 fand bei der I GmbH eine Betriebsprüfung des Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien ua. betreffend Kapitalverkehrssteuern statt. Im Betriebsprüfungsbericht vom 25. Mai 2000 wurden ua. folgende Prüfungsfeststellungen getroffen (siehe TZ. 15. lit. b des Berichtes):

"Weiters beteiligte sich die G AG (atypisch stiller Gesellschafter bis 11.10.1994) an der geprüften Firma mit Valuta 18.12.1995 mit einem partiarischen Darlehen in Höhe von S 12.400.000,00 welches in der Bilanz auch als solches deklariert wird. Weiters ist in den Bilanz erläuterungen über die Gewinnbeteiligung ausgeführt, dass als Verzinsung sämtliche Zahlungen, welche die geprüfte Gesellschaft tatsächlich von der B KG erhält, vereinbart wurde, womit nach Auffassung der Behörde der Tatbestand des § 5 (1) Z. 3 KVG n.F. erfüllt ist."

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien hierfür Gesellschaftsteuer mit 1 % von S 12.400.000,00 = S 124.000,00 (entspricht € 9.011,43) fest.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurden einerseits gemeinschaftsrechtliche Bedenken geäußert. Andererseits wandte die Bw. ein, dass sich das Finanzamt nicht mit der Frage auseinander gesetzt habe, ob die variable Gewinnbeteiligung überhaupt die Hauptsache gewesen sei. Selbst nach Ansicht der Behörde sei Wertmaßstab für die Verzinsung nicht das Jahresergebnis der Bw., sondern die noch ausstehenden Zahlungen einer Subbeteiligung in Kärnten gewesen. Der angefochtene Bescheid gebe keine Begründung dafür, aus welchen Gründen eine solche Verzinsung in der Hauptsache variabel gewesen wäre. Dies erscheine zumindest ungewöhnlich, zumal diese Subbeteiligung im Zeitpunkt der Darlehensaufnahme bereits bestanden habe und daher die zu erwartenden Zahlungsflüsse keine unbekannte Größe mehr gewesen sei.

Mit Bescheid vom 12. Oktober 2000 wurde das gegenständliche Berufungsverfahren von der damals für die Erledigung zuständigen Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland bis zur Entscheidung über die in einer gleichen Rechtsfrage beim Verwaltungsgerichtshofes unter den Zahlen 99/16/0291 und 99/16/0392 anhängigen Beschwerden gemäß § 281 BAO ausgesetzt.

Da über diese Beschwerden mittlerweile entschieden wurde, wurde das Berufungsverfahren vom nunmehr zuständigen unabhängigen Finanzsenat fortgesetzt und wurde dem Finanzamt gemäß § 279 Abs. 2 BAO der Auftrag erteilt, die notwendigen Ergänzungen des Ermittlungsverfahrens durchzuführen.

In Erfüllung dieses Ermittlungsauftrages richtete das Finanzamt mit Vorhalt vom 3. November 2003 folgende Fragen an die nunmehrige Berufungswerberin (Bw.) als Rechtsnachfolgerin der I GmbH:

- "1) Welche Ansprüche standen der I GmbH selber auf Grund der stillen Beteiligung an der B KG zu?*
- 2) Welche Zahlungen erhielt die I GmbH tatsächlich von der B KG?*
- 3) Den gesamten Vertragsinhalt über das partiarische Darlehen in der Höhe von S 12,4 Mio.*

von der G AG offen zu legen.

4) Welche Absprachen wurden zwischen der I GmbH und der G AG über die Verzinsung, Gewinnbeteiligung und die Rückführung des partiarischen Darlehens getroffen?

5) In welchem Zeitpunkt wurde der G AG die Höhe ihrer Ansprüche bekannt?"

Dazu wurde in der mit 13. Februar 2004 datierten Vorhaltsbeantwortung ua. vorgebracht, dass die I GmbH im Jahr 1995 eine atypisch stille Beteiligung an der B KG über den Treuhänder G AG erworben habe. Das anfangs geplante Volumen von S 12,4 Mio. sei nicht erreicht worden. Eingestiegen sei die I GmbH mit S 7 Mio. (31.10.1995) und sei diese Beteiligung am 31.10.1996 um weitere S 2,5 Mio. auf S 9,5 Mio erhöht worden. Der Differenzbetrag auf das ursprünglich geplante Volumen (S 2,9 Mio.) sei der F GmbH im Wege einer gebührenfreien Barvorlage zur Verfügung gestellt worden, deren Rückzahlung am 19. Juni 2000 erfolgt sei. Aus dieser Beteiligung habe die I GmbH keine Zinsen erhalten, sondern lediglich Entnahmen (= Rückführung der Einlage) jeweils in Höhe von S 475.000,00 für die Jahre 1996 bis 1998 (insgesamt daher S 1,425 Mio.). Die Refinanzierung dieser Beteiligung sei über ein (partiarisches?) Darlehen der G AG erfolgt. Diese Koppelung schlage auf die Verzinsung durch: Es sei vereinbart gewesen, dass die I GmbH die Zahlungseingänge aus dieser Beteiligung (vor allem Gewinnanteile) der G AG sozusagen als Zinsen weiterleite. Demgemäss habe die G AG für die Jahre 1996 bis 1998 jeweils S 620.000,00 erhalten, was einem Zinssatz von 5 % entspreche. Das Darlehen sei in voller Höhe am 30. Juni 2000 rückgeführt worden. Es sei angesichts heute nur mehr unvollständiger Unterlagen und kaum mehr vorhandener Auskunftspersonen mehr als fraglich, worum es sich bei der als "partiarisches Darlehen" bezeichneten Zahlung der G AG wirklich handle. So sei in internen Aufzeichnungen einmal von einem (gewöhnlichen) Darlehen, ein anderes Mal von einem partiarischen Darlehen und wieder ein anderes Mal von einer Forderungseinlösung nach § 1422 ABGB die Rede. Wie dem auch sei, da bisher nach außen hin von einem partiarischen Darlehen die Rede gewesen sei, werde die Bw. auch in dieser Eingabe daran festgehalten.

Anschließend wurde unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 24. März 1994, 92/16/0189 ausgeführt, dass nur wer den gleichen Anspruch auf Gewinnbeteiligung habe wie ein Gesellschafter (zB Aktionär), für Zwecke der Gesellschaftsteuer auch als ein solcher behandelt werde. Diese Voraussetzung sei hier nicht erfüllt, da die G AG für diese Beteiligung lediglich eine fünfprozentige Verzinsung erhalten habe, und das nicht einmal für sämtliche Jahre. In der Schlüsselfrage – Anspruch auf Gewinnbeteiligung – komme es entscheidend auf die tatsächlichen Verhältnisse an, nicht auf Bezeichnungen. Daher entstehe beispielsweise keine Steuerpflicht, wenn ein Darlehen zwar als partiarisch bezeichnet werde, tatsächlich aber mit einem Fixzinssatz ausgestattet sei. Das gelte sogar dann, wenn die Verzinsung eines

Darlehens variabel ausgestattet sei und dabei an die Gewinnhöhe anknüpfe, die Natur des Zinses dadurch aber noch nicht aufgehoben werde (VwGH 14.11.1974, 1257/73). Damit werde das Schlüsselkriterium immer deutlicher erkennbar: Was steht im Vordergrund, die feste Verzinsung oder die Gewinnbeteiligung. Letzteres sei auch unter diesem Aspekt auszuschließen. Dafür spreche allein schon die Tatsache, dass ein Teil dieses Darlehens nicht zur Aufstockung der Beteiligung an der KG verwendet worden sei, sondern einer Gesellschaft aus der L-Gruppe als Barvorlage zur Verfügung gestellt worden sei. Gleichgültig ob diese Zinsen der G AG weitergeleitet worden seien oder nicht: mit einer Gewinnbeteiligung habe das nichts zu tun. Das Darlehen der G AG sei zwar als partiarisch bezeichnet worden, tatsächlich handle es sich dabei aber um eine ganz gewöhnliche Ausleihe. Die Kernfrage – feste Zinsen oder Gewinnbeteiligung – sei aus der Sicht des Gläubigers zu sehen. Es komme entscheidend darauf an, ob der Gläubiger bei Darlehenshingabe ernstlich mit einer überwiegend am Gewinn orientierten Leistung für die Hingabe des Darlehens rechnen habe können (VwGH 24.3.1994, 92/16/0189). Letzteres sei definitiv auszuschließen: Niemand beteilige sich an einer Skilift-KG aus einer besonders stark ausgeprägten Gewinnerwartung heraus. Für eine solche Beteiligung möge es viele gute Gründe geben - von einem Kreditengagement bis hin zu ertragsteuerlichen Aspekten – hohe Gewinne seien es mit Sicherheit nicht. Das beste Beispiel dafür seien die zahlreichen Skilift-KGs im Konzern der G AG, von denen keine einzige auch nur annähernd in die Nähe laufender Gewinnausschüttungen geraten sei. Warum sollte dies ausgerechnet bei dieser Beteiligung anders bzw. warum sollte die G AG gerade in diesem Fall von beachtlichen Gewinnen ausgegangen sein? Um das anhand der tatsächlichen Verhältnisse noch zu verdeutlichen: Die G AG habe für ein Darlehen über ATS 12,4 Mio. lediglich in den ersten drei Jahren (1996 bis 1998) jeweils ATS 620.000,00 an Zinsen erhalten, was einem Zinssatz von 5 % entspreche.

Zur eigentlichen Vorhaltsbeantwortung wurde mitgeteilt, dass mangels geeigneter Unterlagen und/oder Auskunftspersonen die einzelnen Fragen des Ergänzungsauftrags vom 3. November 2003 heute nicht mehr, zumindest nicht mit der notwendigen Genauigkeit und Ausführlichkeit beantwortet werden könnten.

In der dazu vom Finanzamt abgegebenen Stellungnahme vom 27. Februar 2004 wurde zu den EU-rechtlichen Zweifeln der Bw. auf die EuGH-Urteile je vom 17.10.2002, Rs C-339/99 und Rs C-138/00 verwiesen. Zur Frage, ob die variable Gewinnbeteiligung oder die Verzinsung die Hauptsache gewesen seien, wurde angemerkt, dass hier Verzinsung und Gewinnbeteiligung nicht nebeneinander vereinbart worden seien, sondern es hier nur um die Frage der Gewinnbeteiligung gehe. Dazu wurde auf das Erkenntnis des VwGH vom 18.7.2002, 99/16/0196 ver-

wiesen. Nach Ansicht des Finanzamtes sei der Standpunkt, jemand erhalte als Zinsen einen Gewinnanteil, rechtlich gesehen unhaltbar. Der Begriff Zinsen bzw. Verzinsung sei nicht der Oberbegriff über Gewinnanteil. Entgegen den Berufungsausführungen habe das Finanzamt nirgends von "noch ausständigen Zahlungen" gesprochen. Im BP-Bericht heiße es nur "...sämtliche Zahlungen...". Diese Zahlungen kämen aus einer atypisch stillen Beteiligung mit vereinbarter Gewinnbeteiligung. Unter gewinnbeteiligte Forderungen würden auch solche fallen, die einen Anteil lediglich am Gewinn aus einem bestimmten selbständig abgegrenzten Geschäftszweig der Kapitalgesellschaft gewähren. Jede Beteiligung am Ertrag werde von § 6 (1) 3 KVG erfasst (VwGH 22.5.1996, 95/16/0235), demnach wäre für das Darlehen der Steuertatbestand erfüllt. Die Ansprüche der Bw. auf Grund der stillen Beteiligung seien Ansprüche auf Gewinn. Nach Ansicht des Finanzamtes sei eine Gewinnbeteiligung vereinbart worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufgrund des vorgelegten Bemessungsaktes ErfNr. xxx, des Arbeitsbogens der Betriebsprüfung zu Nr. xxx (insbesondere der dort inliegenden von der I GmbH im Zuge der Betriebsprüfung überreichten Bilanzen der I GmbH, des Gesellschaftsvertrages betreffen die atypisch stille Beteiligung an der B KG und eines Aktenvermerkes einer Mitarbeiterin der I GmbH vom 5. November 1996) sowie des Vorbringens der Bw. geht der unabhängige Finanzsenat von folgendem Sachverhalt aus:

Mit Wirkung ab 1. November 1986 beteiligte sich die G AG als atypisch stille Gesellschafterin an der B KG. Unternehmensgegenstand der B KG war die Errichtung und der Betrieb von Seilbahnanlagen und Kur- und Freizeiteinrichtungen. Das Geschäftsjahr der B KG begann jeweils am 1. November und endete am darauffolgenden 31. Oktober. Die G AG hielt die atypisch stille Beteiligung als Treuhänderin für diverse Treugeber. Die G AG war verpflichtet, die Beteiligung zu verwalten und den Treugebern allen Nutzen aus dieser Beteiligung herauszugeben. Die Treugeber waren berechtigt, alle ihre Rechte und Pflichten aus dem Treuhandvertrag an andere Personen zu übertragen. Die G AG als Treuhänderin hatte die von der B KG erhaltenen Gewinnausschüttungen und Entnahmen an die Treugeber, in dem auf diese entfallenden Verhältnis, weiterzugeben.

Die Beteiligung erstreckte sich auf das gesamte Vermögen der KG einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes. Der jährliche Gewinn der KG war im Verhältnis der festen Kapitalkonten I (einbezahlte Kapitaleinlagen der B KG per 1.11.1986), Kapitalkonto II (einbezahlte Einlage der G AG) und Kapitalkonto III (einbezahlte Einlagen sonstiger stiller Gesell-

schafter) aufzuteilen. Neben den Kapitalkonten wurden für die Gesellschafter Verrechnungskonten geführt, über die Verluste (bis zur Höhe der einbezahlten, auf dem Kapitalkonto aufscheinenden Einlage), Gewinne sowie entsprechende Ausschüttungen (Entnahmen) abgerechnet wurden. Über Verlangen konnten die atypisch stillen Gesellschafter ab dem Wirtschaftsjahr 1989 Beträge bis zu 5 % jährlich, berechnet vom festen Kapitalkonto, entnehmen. Zusätzlich waren die atypisch stillen Gesellschafter berechtigt, eine Entnahme in Höhe von 50 % des auf sie entfallenden Gewinnanteiles nach rechtskräftiger einheitlicher und gesonderter Gewinnfeststellung ohne Berücksichtigung von Sonderausgaben zu verlangen. Das Recht der Entnahme sollte nur dann und insofern in Anspruch genommen werden, als dies die wirtschaftlichen Erfordernisse der Kommanditgesellschaft zuließen.

Die I GmbH wurde im Jahr 1992 gegründet. Gegenstand der I GmbH war einerseits der Erwerb und die Vermietung, insbesondere in Form des Leasing von Waren, Geräten und Anlagen aller Art sowie die Wartung und Instandhaltung dieser Anlagen. Andererseits die Übernahme und Verwaltung von Beteiligungen (auch Industriebeteiligungen), sowohl im eigenen Namen als auch auf Rechnung Dritter, insbesondere Beteiligungen von Unternehmen in der Sanierungsphase. Alleinige Gesellschafterin der I GmbH war von 1992 bis 2000 die I AG. Von 19. Februar 1993 bis 11. November 1994 war die G AG als atypisch stille Gesellschafterin an der I GmbH beteiligt.

Im Jahr 1995 erwarb die I GmbH über die G AG als Treuhänderin als wirtschaftliche Eigentümerin eine atypisch stille Beteiligung an der B KG im Nominalbetrag von S 7.000.000,00 von der F GmbH und der L GmbH mit Wirksamkeit zum 31. Oktober 1995. Die Refinanzierung dieser Beteiligung erfolgte durch ein Darlehen der G AG, wobei die Darlehenssumme mit S 12.400.000,00 festgelegt wurde. Der Betrag von S 12.400.000,00 wurde deshalb gewählt, weil ursprünglich geplant war, die wirtschaftliche Beteiligung an der B KG in den Jahren 1996 und 1998 auf insgesamt S 12.400.000,00 zu erhöhen. Mit Wirksamkeit 31. Oktober 1996 sollte eine Beteiligung im Nominalbetrag von S 2.500.000,00 und mit Wirksamkeit 31. Oktober 1998 im Nominalbetrag von S 2.900.000,00 von der F GmbH erworben werden.

Für das Darlehen der G AG an die I GmbH in Höhe von S 12.000.000,00 wurden keine Verzinsung vereinbart, sondern sollten sämtliche Zahlungseingänge aus der Beteiligung an der B KG - resultierend aus dem Entnahmerecht und den Gewinnanteilen - abzüglich eines Verwaltungsentgeltes von der I GmbH an die G AG weitergeleitet werden. Außerdem sollten allfällige von der F GmbH an die I GmbH für die Barvorlage gezahlte Zinsen an die G AG weitergeleitet werden. Die Zuzählung des Darlehens erfolgte mit Valuta 18. Dezember 1995.

Am 2. April 1996 stellte die I GmbH den Restbetrag des Darlehens von S 5.400.000,00 der F GmbH als sogenannte "Barvorlage" zur Verfügung, wobei die Verrechnung mit dem Erwerb der restlichen Beteiligung an der B KG erfolgen sollte. Mit Wirksamkeit 31. Oktober 1996 erwarb die I GmbH eine weitere Beteiligung an der B KG im Nominalbetrag von S 2.500.000,00 von der F GmbH. Zur weiteren geplanten Aufstockung der Einlage von S 9.500.000,00 auf S 12.400.000,00 kam es nicht. Der Restbetrag der sogenannten "Barvorlage" von S 2.900.000,00 wurde am 19. Juni 2000 von der F GmbH an die I GmbH zurückgezahlt. Ob die F GmbH Zinsen an die I GmbH leistete kann nicht festgestellt werden.

Für die Jahre 1996 bis 1998 erhielt die I GmbH jeweils S 475.000,00 aus der Beteiligung an der B KG.

Am 30. Juni 2000 wurde das Darlehen in Höhe von S 12.400.000,00 in voller Höhe von der I GmbH an die G AG rückgeführt. Die G AG erhielt für die Jahre 1996 bis 1998 jeweils S 620.000,00 von der I GmbH als Vergütung für das Darlehen in Höhe von S 12.500.000,00. Für die Jahre 1999 und 2000 erhielt die G AG keine Vergütung.

Diese Feststellungen gründen sich auf folgende Beweiswürdigung:

Sowohl aus den Bilanzen der I GmbH als auch aus dem "Aktenvermerk" einer Mitarbeiterin der I GmbH vom 5. November 1996 ergibt sich übereinstimmend, dass die I GmbH als Vergütung für das Darlehen sämtliche Zahlungen, die diese von der B KG aus der atypisch stillen Beteiligung der I GmbH an der B KG, an die G AG weiterleiten sollte. Keine der vorgelegten Unterlagen enthält einen Anhaltspunkt dafür, dass daneben noch Zinsen vereinbart worden wären. Die Bw. bestätigte in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 13. Februar 2004 ausdrücklich, dass bisher nach außen hin und auch in internen Dokumenten von einem "partiarischen Darlehen" die Rede gewesen sei. Die Bezeichnung des Darlehens als "partiarisch" spricht jedenfalls dafür, dass keine Zinsen, sondern eine gewinnabhängige Vergütung vereinbart wurde. Dieser Schluss ist insbesondere auch deshalb gerechtfertigt, weil die Bw. die an sie vom Finanzamt gerichteten Fragen betreffend die Absprachen zwischen der G AG und der I GmbH über die Verzinsung und die Gewinnbeteiligung nicht beantwortete. Die Bw. spricht in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 13. Februar 2004 nur davon, dass sich niemand aus einer "besonders stark ausgeprägten Gewinnerwartung heraus" an einer Skilift-KG beteilige bzw. dass die G AG nicht von "beachtlichen Gewinnen" ausgehen habe können. Damit wurde aber nicht einmal behauptet, dass die G AG gar keine Gewinne erwartet habe. Aus der Vorhaltsbeantwortung vom 13. Februar 2004 ergibt sich außerdem, dass die G AG für die Wirtschaftsjahre 1999 und 2000 (die Rückzahlung des Darlehens erfolgt erst im Jahr 2000) gar keine Vergütung

erhalten hat. Gerade dies spricht aber dafür, dass hier neben der gewinnabhängigen Vergütung keine Zinsen vereinbart wurden.

Daraus folgt für die rechtliche Beurteilung Folgendes:

Der Gesellschaftsteuer unterliegt ua. gemäß § 2 Z. 1 KVG 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 (VwGH 24.3.1994, 92/16/0189). Im zuletzt genannten Erkenntnis wurde insbesondere ausgeführt, dass es dann, wenn neben einer festen Verzinsung der Einlage eine variable, an den Gewinn des Unternehmens geknüpfte Leistung für die Hingabe des Darlehensbetrages vereinbart wird, für die steuerliche Beurteilung maßgebend ist, ob die Vereinbarung einer festen Verzinsung oder die Gewinnbeteiligung als die Hauptsache anzusehen ist.

Ein derartiger Fall liegt jedoch nicht vor, wenn eine feste Verzinsung nicht vereinbart wurde, sondern ausschließlich eine Beteiligung am Gewinn (vgl. VwGH 18.7.2002, 99/16/0196). In dem zuletzt genannten Erkenntnis hat der Gerichtshof als entscheidend angesehen, dass die Darlehensgeberin eine Forderung erworben hat, die eine Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft gewährte und wurde dieser Steuertatbestand unabhängig davon erfüllt, ob Gewinnerzielung wahrscheinlich war. Ebenso werde die Frage, welche gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen bestanden haben, als ohne Relevanz angesehen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 19. Februar 1999, Zl. 97/16/0353 im Zusammenhang mit dem Erwerb von Genussrechten ausführte, ist es für die Erfüllung des gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestandes ohne Bedeutung, wie hoch die auf Grund dieser Genussrechte erhaltene Beteiligung am Gewinn gewesen ist. Umgelegt auf den Erwerb von Forderungen im Sinne des § 5 Abs. 1 Z. 3 KVG bedeutet dies, dass für die steuerliche Beur-

teilung nur entscheidend ist, welche Gegenleistung für die Erlangung einer derartigen Forderung erbracht wurde und es nicht darauf ankommt, in welcher Höhe bzw. ob überhaupt tatsächlich eine Gewinnausschüttung auf Grund dieser Forderung erfolgte.

Deshalb ist es auch im gegenständlichen Fall nicht von Relevanz, dass die Darlehensgeberin keine hohen Gewinne erwartet hat bzw. sie dass sie nur für 3 Jahre eine Vergütung erhalten hat, für 2 Jahre aber nicht. Im Gegenteil, denn gerade daran, dass sie für 2 Jahre keine Vergütung erhalten hat, zeigt sich, dass hier nicht neben der gewinnabhängigen Vergütung auch Zinsen vereinbart wurden und sich somit die Frage des Überwiegens hier nicht stellt.

Neben den Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes sind seit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995 auch die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 69/335/EWG (in Folgenden kurz Richtlinie) unmittelbar anzuwenden (vgl. zur unmittelbaren Anwendbarkeit der Richtlinie das Urteil des EuGH vom 5. März 1998, C-347/96 "Solred SA").

Nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie unterliegen der Gesellschaftsteuer die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art, für die nicht Gesellschaftsrechte gewährt werden, die einen Anteil am Kapital oder am Gesellschaftsvermögen verkörpern, sondern Rechte, wie sie Gesellschaftern gewährt werden, wie zB Stimmrecht, Recht auf Gewinnbeteiligung oder auf Liquidationserlöse.

Nach Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie wird die Steuer erhoben bei Gründung einer Kapitalgesellschaft, Erhöhung des Kapitals oder Erhöhung des Gesellschaftsvermögens gemäß Artikel 1 Absatz 1 Buchstabe a, c und d auf den tatsächlichen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten oder zu leistenden Einlagen jeder Art abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen.

Wie der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften im Urteil vom 17. Oktober 2002 in der Rechtssache C-138/00, festgestellt hat, sieht Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 69/335 nicht vor, dass die dort genannten Einlagen von einem Gesellschafter der Gesellschaft, die sie erhält, stammen müssen. Der Anwendungsbereich dieses Artikels ist damit nicht auf Einlagen von Gesellschaftern beschränkt (vgl. Randnummer 33 des Urteils). Die diesem Urteil zugrundeliegende vorgelegte Frage wurde von dem Gerichtshof daher damit beantwortet, dass Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie so auszulegen ist, dass der in dieser Bestimmung enthaltene Begriff "von den Gesellschaftern geleistete oder zu leistende Einlagen jeder Art" finanzielle Beiträge erfasst, die an eine Kapitalgesellschaft, die ihr Gesellschaftsvermögen (dort: durch die Ausgabe von Genussscheinen) erhöht, von einem Nichtge-

sellschafter geleistet werden, der diese Genussscheine erwerben will. Daraus folgt aber für den Beschwerdefall, dass entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin einer Besteuerung einer Einlage, die eine Beteiligung am Gewinn der Kapitalgesellschaft gewährt, nicht entgegensteht, dass die entsprechenden Rechte Nichtgesellschaftern gewährt werden (vgl. VwGH 19.12.2002, 99/16/0272).

Weiters kann nach Art. 4 Absatz 2 Buchstabe c der Richtlinie die Darlehensaufnahme durch eine Kapitalgesellschaft, wenn der Darlehensgeber Anspruch auf eine Beteiligung an den Gesellschaftsgewinnen hat, der Gesellschaftsteuer unterworfen werden.

Diese Bestimmung fordert nicht, dass es sich um ein Darlehen eines Gesellschafters handelt, weshalb der Umstand, dass es sich bei der G AG nicht um eine Gesellschafterin der I GmbH handelt, eine allfällige Steuerpflicht nicht ausschließen kann. Weiters stellt bei dieser Bestimmung im Gegensatz zu Artikel 4 Abs. 1 Buchstabe b der RL die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens keine Tatbestandsvoraussetzung dar.

Erforderlich ist nur, dass der Darlehensvertrag eine Gewinnbeteiligung vermittelt. Partiarische Darlehen werden in § 5 Abs. 1 Z. 3 KVG in Übereinstimmung mit Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe c der Richtlinie Gesellschaftsrechten gleichgestellt (siehe Rief, SWK-Sonderheft zum neuen KVG, 1995, RZ 36).

Es stellt sich aber die Frage, ob bei der hier vorliegenden speziellen Ausformung des partiarschen Darlehens die Darlehensgeberin Anspruch auf eine Beteiligung an den Gesellschaftsgewinnen hat. Die Vergütung für das von der G AG hingegebene Darlehen richtet sich nicht nach dem Gesamtgewinn der I GmbH, sondern ist von den Erträgen der Beteiligung der I GmbH an der B KG abhängig. Der Wortlaut der Richtlinie "Beteiligung an den Gesellschaftsgewinnen" erlaubt es nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates, dass nicht nur bei einer prozentuellen Beteiligung am Gesamtgewinn, sondern auch bei anderen Formen der Aufteilung des Gesellschaftsgewinnes, wie beispielsweise Teilnahme am Gewinn aus einem bestimmten Teilbetrieb der Gesellschaft oder Teilnahme am Gewinn aus einer bestimmten Unterbeteiligung der Gesellschaft Gesellschaftsteuer zu erheben.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Darlehen mit Gewinnbeteiligung, das der Gesellschaftsteuer unterliegt, auch dann gegeben, wenn dem Darlehensgläubiger nur ein Anteil am Gewinn des Betriebes einer bestimmten Anlage der Kapitalgesellschaft eingeräumt ist. Zur Ansicht, dass eine Gesellschaftsteuerpflicht nur dann gegeben sei, wenn die Gewinnbeteiligung sich wenigstens auf einen selbständig abgegrenzten Geschäftszweig der Gesellschaft erstreckt, hat der Gerichtshof ausgesprochen, dass dieser Ansicht nur insoweit zuge-

stimmt werden kann, als selbstverständlich nur dort von einer Gewinnbeteiligung die Rede sein kann, wo sich wenigstens für einen bestimmten Sektor des Unternehmens ein Gewinn errechnen lässt. Dabei muss es sich keineswegs um einen wirtschaftlich gesondert betriebenen Teil eines Unternehmens handeln, da für die Errechnung eines Teilgewinnes auch eine rein kalkulatorische Abgrenzung genügt (VwGH 26.11.1958, 591/56).

Nach Takacs, Kommentar zur Kapitalverkehrsteuer, § 6/11, gelten als Gesellschaftsrechte alle Forderungen, die einen Anteil am Gewinn der Gesellschaft gewähren. Der Grund für diese Vorschrift ist darin zu erblicken, dass Gläubiger, die einen Anspruch auf Gewinnbeteiligung gegen eine Gesellschaft haben, in ähnlicher Weise wie die eigentlichen Gesellschafter an dem Gedeihen der Gesellschaft interessiert sind. Unter einem Anteil am Gewinn ist demzufolge auch nur der Anteil am Nettogewinn zu verstehen, da bei einer Beteiligung am Bruttogewinn nur in beschränktem Maße auf die Geschäftsergebnisse Rücksicht genommen wird (vgl. RFH 24.5.1927, II A 107/26). Die Gesellschafterstellung setzt vor allem voraus, dass ein Rechtsanspruch auf Beteiligung an dem Gewinn der Gesellschaft (nicht nur außerhalb des Gesellschaftsverhältnisses gegen einen Gesellschafter der Gesellschaft) besteht. Wenn hingegen die Verpflichtung zur Zinszahlung oder die Höhe der zu zahlenden Zinsen allgemein von der Geschäftslage der Gesellschaft abhängige gemacht ist, wird eine Steuerpflicht nicht begründet, da es in einem solchen Falle dem Willen der Parteien entsprechen kann, dass trotz des Vorhandenseins eines Geschäftsgewinns Zinsen nicht gezahlt werden, oder dass umgekehrt Zinsen – wenn auch nur in geringer Höhe – auch ohne einen Geschäftsgewinn gezahlt werden (RFH 28.11.1924, II A 1083/24). Überhaupt liegt eine Beteiligung am Gewinn nicht schon vor, wenn der Umfang der Vergütung von einem beweglichen Faktor abhängig gemacht wird, sofern dieser Umstand nicht eben die Gewinnerzielung ist (RFH 28.7.1926, II A 271/26).

Die Beteiligung muss sich im allgemeinen auf den ganzen Gewinn einer Gesellschaft erstrecken. Ein Anteil am Gewinn aus einzelnen Vermögensstücken (z.B. aus einem Hause) oder aus einem einzelnen Geschäft reicht nicht aus (vgl. RFH 27.1.1926, II A 554/25). Indessen genügt ein Anteil lediglich an dem Gewinn aus einem bestimmten, selbständig abgegrenzten Geschäftszweig der Gesellschaft; von einem solchen kann aber immer nur dann die Rede sein, wenn er entweder in der Satzung festgelegt ist oder bei nur tatsächlichem geschäftlichen Handeln, wenn entweder eine Anzahl von gleichartigen Geschäften vorgenommen wird oder wenn wenigstens die Absicht besteht, außer dem festgestellten Geschäft noch weitere gleichartige vorzunehmen (RFH 7.12.1933, II A 70/33). Es kann also ein einzelnes Gelegenheitsgeschäft selbst dann keinen selbständig abgegrenzten Geschäftszweig

begründen, wenn mit einer Geschäftsabwicklung von längere Dauer gerechnet wird und wenn über die Gesamtabwicklung dieses Geschäftes getrennt Buch geführt wird (siehe abermals Takacs, Kommentar zur Kapitalverkehrsteuer, § 6/11).

Wesentlich ist für die Anwendbarkeit der Vorschrift, dass sich die Vergütung nach dem Reingewinn der Gesellschaft bestimmt. Es genügt nicht, wenn sie nach dem Rohgewinn oder nach dem Umsatz berechnet wird (siehe Keßler, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, 1935, S 71f).

Hier wurde als Vergütung für das Darlehen vereinbart, dass die I GmbH ihre tatsächlich von der I GmbH erhaltenen Zahlungen aus der Beteiligung an der B KG weiterleitet. Nach dem Gesellschaftsvertrag (siehe Punkt IV. (3.), VI. (1.) und VI. (2.)) sind die Gewinnanteile aus der atypisch stillen Beteiligung grundsätzlich auf einem Verrechnungskonto zu verbuchen und kann die atypisch stille Gesellschafterin über Verlangen jährlich 5 % der auf dem Kapitalkonto einbezahlten Einlage sowie 50% seines Gewinnanteiles entnehmen. Damit entsprechen die tatsächlich jährlich aus der Beteiligung an der B KG erhaltenen Zahlungen nicht dem jährlichen Gewinn aus der Beteiligung. Da die Höhe der jährlichen Zahlungen der B KG an die I GmbH außerdem von einem entsprechenden Verlangen der I GmbH abhängig waren, fehlt hier ein entsprechender Rechtsanspruch der Darlehensgeberin. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist die hier vereinbarte Vergütung eher einer Umsatzbeteiligung vergleichbar und entspricht es dem Willen der Parteien, dass die Darlehensgeberin trotz des Vorhandenseins eines Gewinns keine Vergütung erhalten kann oder dass sie umgekehrt auch bei Fehlen eines Gewinns eine Vergütung (nämlich in Höhe des 5%-igen Entnahmerechtes nach Punkt VI (1) des Gesellschaftsvertrages) erhalten kann. Deshalb liegt im gegenständlichen Fall keine Forderung mit Gewinnbeteiligung iSd 5 Abs. 1 Z. 3 KVG vor.

Es war daher der Berufung Folge zu geben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Wien, 12. März 2004