



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Johann Jungwirth, Dr. Otto Farny und Ing. Gottfried Parade über die Berufung der DS. G. m.b.H., Adr., vertreten durch TPA Horwath Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, 1020 Wien, Praterstraße 62-64, gegen den Bescheid vom 22. Oktober 2001, ErfNr., des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, vertreten durch ORat Dr. Gerhard Felmer, betreffend Gesellschaftsteuer am 11. Oktober 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, nach durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Am 7. Juni 2001 schlossen die H. Errichtungs- und BetriebsgesmbH, nunmehr DS. G. m.b.H. (in der Folge: Bw.) als Geschäftsherrin, mit der S. GmbH als stille Gesellschafterin einen als *"Gesellschaftsvertrag zur Errichtung einer echten stillen Gesellschaft"* übertitelten Vertrag, welcher beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien am 29. Juni 2001 durch Vorlage einer Kopie angezeigt wurde.

Gegenstand des Unternehmens der Bw. ist lt. Präambel des Vertrages die Errichtung und der Betrieb des Schlosses Z. als Schlosshotel samt Nächtigungstraktenbau, sowie die Errichtung und der Betrieb eines neben dem Schlosshotel gelegenen Veranstaltungszentrums.

Lt. Pkt. I /IV. des Vertrages, beteiligte sich die stille Gesellschafterin an der Bw. mit einer Einlage in Höhe von S 2.000.000,00 gegen eine Umsatzbeteiligung am Unternehmen der Bw..

Die Umsatzbeteiligung umfasst 0,1455 Prozent der in einem Geschäftsjahr ermittelten Nettoumsätze (Nettoerlöse) des Unternehmens der Bw, wobei von der Beteiligung zu entrichtende Abgaben, insbesondere die Kapitalertragssteuer der stille Gesellschafter trägt.

Die Nettoumsätze (Nettoerlöse) sind im Pkt IV. des Vertrages wie folgt definiert:

*"Unter Nettoumsätzen (Nettoerlöse) sind alle tatsächlich der H GmbH aus dem Nächtigungs-, Gastronomie- und Veranstaltungsbetrieb für betriebseinschlägige Lieferungen und Leistungen zufließenden Erträge (ohne Umsatz- und sonstige Verkehrsteuern) unter Ausschluß von jeglichen hievon zu entrichtenden Steuern Gebühren und Belastungen wie der Ortstaxe, unter Ausschluss von Förderungen und unter Ausschluss von jeglichen Posten durchlaufenden Charakters (Erträge, welche ohne Aufschlag weitergegeben werden), abzüglich aller Ertragsminderungen wie z.B. durch Rabatte, Skonti oder Ausfälle, zu verstehen. Der stille Gesellschafter ist hingegen weder an den sonstigen Erträgen, noch am Vermögen, an den stillen Reserven, dem Firmenwert (good will) oder einem Liquidationserlös des Unternehmens der H GmbH beteiligt.*

*Der stille Gesellschafter nimmt daher nur am Umsatz, jedoch weder am Gewinn noch an einem allenfalls erwirtschafteten Verlust teil."*

Im Pkt. V. des Gesellschaftsvertrages wurde eine Buchführungspflicht und Verpflichtung zum Jahresabschluss sowie die Möglichkeit des Gesellschafters, gegen den Jahresabschluss Einwand zu erheben, vereinbart.

Unter Pkt. VI erfolgte eine Entnahmeregeling, im Wesentlichen mit dem Verbot Entnahmen zu Lasten des Einlagenkontos zu tätigen, und der Berechtigung Entnahmen aus dem positiven Verrechnungskonto zu tätigen.

Der stille Gesellschafter ist nicht verpflichtet, behobene Umsatzbeteiligungen wegen allfälliger späterer Verluste zurück zu bezahlen.

Im Pkt. VII des Gesellschaftsvertrages wurden weitere Kontrollrechte vereinbart (über das Instrument eines Beirates eine vierteljährliche Information, und zwar vor allem durch Übersendung geschäftsüblicher Controlling-Unterlagen).

Im Pkt. VIII wurden eine Betriebspflicht und ein Vorbenützungsrecht vereinbart.

Im Pkt. IX erfolgte eine Vereinbarung über die ordentliche Kündigung, wobei die Gesellschafterin eine solche erst ab dem 31. Dezember 2025 eingeräumt wurde. Daneben bestehen außerordentliche Kündigungsgründe.

Gemäß Pkt. X. "Auseinandersetzung bei Auflösung" steht dem stillen Gesellschafter im Wesentlichen ein Barabfindungsanspruch in Höhe seines Einlagenkontos und des Haben-Saldos des Verrechnungskontos zu.

Mit Pkt. XVI. wurden die Ansprüche der stillen Gesellschafterin gegenüber den Ansprüchen der Stadt, welche sich mit einem vergleichbaren Vertrag an der Bw. mit einer Einlage in Höhe von S 55.000.000,00 beteiligte, nachrangig gestellt.

Lt. Firmenbuch war die stille Gesellschafterin der Bw. mit einer Stammeinlage von € 8.400,00 (24%).

Unter Berufung auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Mai 1996, 95/16/0235, wonach als Gesellschaftsrecht gemäß § 5 Abs. 1 Z 3 KVG jede Beteiligung am Ertrag einer Kapitalgesellschaft zu verstehen sei, setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) gegenüber der Bw. mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 22. Oktober 2001 ausgehend von der stillen Einlage in Höhe von S 2.000.000,00 Gesellschaftsteuer für einen ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1 KVG) mit S 20.000,00 fest.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete die Bw. ein, es handle sich um eine Beteiligung an den Nettoumsätzen und nicht am Ertrag.

Unter Nettoumsätze seien alle tatsächlich der H. ErrichtungsGmbH aus dem Nächtigungs-, Gastronomie- und Veranstaltungsbetrieb für betriebseinschlägige Lieferungen und Leistungen zufließenden Erlöse unter Ausschluss von jeglichen hievon zu entrichtenden Steuern und Gebühren zu verstehen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Dezember 2001 wurde die Berufung unter Hinweis auf das bereits zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Oktober 2001 als unbegründet abgewiesen.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag verwies die Bw. im Wesentlichen an Hand einer Prognoserechnung auf den Unterschied einer wie hier vereinbarten, vom Umsatz abhängigen Verzinsung und einer vom Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit abhängigen Verzinsung.

Ausgehend vom Kapitalbetrag von S 45.000.000,00 (richtig wäre hier wohl S 2.000.000, 00) wurde bei der gegenständlichen Umsatzbeteiligung eine Verzinsung von rund 3,27% bis 4,34% ab dem ersten Jahr des Vollbetriebes (2003) prognostiziert.

Bei einer gewinnabhängigen Beteiligung wäre es erst nach rund 10 Jahren zu einer Verzinsung gekommen.

Absicht der Parteien sei eine konstante Verzinsung gewesen, ohne das Risiko der Gewinnentwicklung mittragen zu müssen.

Am 31. Jänner 2003 stellte die Bw. an den unabhängigen Finanzsenat ein Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

In der am 11. Oktober 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der Vertreterin der Bw. auf das Urteil des BFH vom 26. Jänner 1972, II 198/65 betreffend einen partiarischen Pachtvertrag mit dem Bemerken hingewiesen, dass dort die Beteiligung am Gewinn, nicht aber die Umsatzbeteiligung strittig gewesen sei.

Die Amtspartei verwies darauf, dass es sich bei der gegenständlichen Vereinbarung um einen Vertrag über eine echte stille Gesellschaft handle, deren Merkmal die Gewinnbeteiligung sei und stellte im Wesentlichen die Nettoerlöse den Gewinnen gleich.

Die Vertreterin der Bw. erklärte, dass Basis der Erlös laut Umsatzsteuererklärung sei (Umsätze gemindert um Preisnachlässe, Rabatte und Skonti und ohne Umsatz- und Verkehrsteuern). Die Bezeichnung als echte stille Gesellschaft sei vom Rechtsanwalt vorgegeben gewesen. Bei der tatsächlichen Abrechnung habe man sich an das Vertragswerk gehalten.

Zur Gleichstellung von Nettoerlösen und Gewinn erklärte die Vertreterin der Bw. auf die Frage von Dr. Farny, welche Ausgaben die Bw. noch hatte, es habe eine Fülle an Ausgaben, wie zB. Lebensmittel für die Restauration, Personalaufwand und die Amortisation für die Abschreibungen und Zinsaufwand für die Finanzierung der Hotelerrichtung als laufende Aufwendungen gegeben.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der Gesellschaftsteuer unterliegt auf Grund des § 2 Z 1 KVG der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber.

Nach § 2 Z 4 KVG unterliegen folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:

- a) Zuschüsse,
- b) Verzicht auf Forderungen,
- c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,
- d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung.

Gemäß § 5 Abs. 1 KVG gelten als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften ua. Genussrechte (Z 2) und Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren (Z 3).

In dem zur Begründung des Gesellschaftssteuerbescheides und der Berufungsvorentscheidung herangezogenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Mai 1996, ZI. 95/16/0235

sieht der Verwaltungsgerichtshof in jeder Beteiligung am Ertrag der Kapitalgesellschaft eine Beteiligung am Gewinn im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 3 KVG idF vor BGBl. 629/1994 (entspricht § 5 Abs. 1 Z 3 KVG idgF).

Der Begriff Ertrag (singular) der Kapitalgesellschaft kann aber nicht den Erträgen (plural) aus den Geschäften der Kapitalgesellschaft vor Abzug von Aufwendungen gleich gestellt werden. Bei den Nettoerlösen handelt es sich um Erträge vor Abzug von Aufwendungen. Eine Beteiligung an diesen stellt somit keine einer Gewinnbeteiligung vergleichbare unternehmerische Risikobeteiligung am Ertrag der Kapitalgesellschaft dar.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 1.9.1999, 98/16/0374 bzw. vom 7. Dezember 2000, 2000/16/0301 ausgeführt hat, ist nicht jeder, der als stiller Gesellschafter bei einer Kapitalgesellschaft beteiligt ist, als Gesellschafter im Sinne des KVG anzusehen. Bei dem diesen Erkenntnissen zu Grunde liegenden Fall verneinte der Verwaltungsgerichtshof das Vorliegen eines Gesellschaftsrechtes im Sinne des KVG mangels Überwiegen der Gewinnbeteiligung, obwohl er das Vorliegen einer stillen Gesellschaft bejahte, weil eine Betriebspflicht gegen war und dem stillen Gesellschafter für eine stille Gesellschaft typische Mitsprache- und Kontrollrechte eingeräumt waren.

Es war daher nicht zu prüfen, ob mit dem als *"Gesellschaftsvertrag zur Errichtung einer echten stillen Gesellschaft"* übertitelten Vertrag tatsächlich eine stille Beteiligung im Sinne des HGB begründet wurde, wobei die Bezeichnung allein im Lichte des Vertragsauslegungsregeln des § 914 ABGB nicht maßgeblich sein kann, sondern es war zu prüfen, ob die Tatbestandsmerkmale des § 5 Abs. 1 Z 2 oder 3 KVG vorliegen bzw. in Hinblick auf die Gesellschafterstellung der S. GmbH, ob eine Gesellschafterleistung gegeben war.

Bemerkt wird jedoch, dass auch der gegenständliche Vertrag Elemente einer stillen Gesellschaft, wie die Betriebspflicht und Kontrollrechte, wenn auch nicht im Umfang des 183 HGB, enthält. Auch wurde eine Nachrangigkeit vereinbart, welche die Position der Gläubigerin beteiligungsähnlicher ausgestaltet aussehen lässt.

Typische Vermögensrechte oder Mitwirkungsrechte (Teilnahme-, Rede-, und Stimm- und Anfechtungsrechte) wie sie Gesellschaftern gewährt werden, wurden mit der gegenständlichen Vereinbarung jedoch nicht eingeräumt.

Zu den vorliegenden Kontrollrechten ist zu sagen, dass solche zwar Gesellschaftern eingeräumt werden, jedoch vielmehr typische Gläubigerrechte als typische Gesellschaftsrechte darstellen.

Auf die Ausführungen von Krejci/van Husen in "Über Genussrechte, Gesellschafterähnlichkeit, stille Gesellschaften und partiarische Darlehen" GesRZ 2000, S 61 zu § 183 HGB, wonach es fraglich ist, *"ob dieses Kontrollrecht für die Annahme einer "gesellschaftsrechtlichen*

*Zweckgemeinschaft" ausreicht – ähnelt es doch weit mehr jenem notwendigen Kontrollrecht, das jeder haben muss, dessen Ansprüche vom Wirken eines anderen abhängen, der dem Berechtigten offen legen muss, was in seiner Sphäre geschieht, soll die Höhe des zustehenden Anspruchs hinreichend verlässlich bestimmt werden können", wird verwiesen.*

Da im gegebenen Fall weder eine Beteiligung am Gewinn, noch am Liquidationserlös und auch keine sonstigen Rechte wie sie Gesellschaftern gewährt werden, wie umfangreiche Mitwirkungsrechte eingeräumt wurden und in der gesamten Vertragsgestaltung die Elemente der Kreditierung gegen der einer Unternehmensbeteiligung überwiegen, liegen weder Genussrechte nach § 5 Abs. 1 Z 2 KVG noch eine Forderung nach § 5 Abs. 1 Z 3 KVG, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewährt, vor.

Auch kann nicht von einer Gesellschafterleistung ausgegangen werden, die den Wert der Gesellschaftsrechte erhöht, da der Einlage der S. GmbH mit der Umsatzbeteiligung eine Gegenleistung entgegensteht und die hier vereinbarte Nachrangigkeit lediglich einer Stundung gleichkommt (vgl. VwGH vom 9.6.2004, 2003/16/0017).

Es war daher der Berufung statt zu geben.

Wien, am 7. November 2005