



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Europa Treuhand Ernst & Young Steuerberatungs GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien betreffend 1) Gesellschaftsteuer vom 11. November 1999 und 2) Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO von Amts wegen und Gesellschaftsteuer vom 4. Mai 2000 entschieden:

- 1) Der Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid vom 11. November 1999 wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.
- 2) Die Berufungen gegen den Wiederaufnahmebescheid und den Gesellschaftsteuerbescheid vom 4. Mai 2000 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

Am 30. Dezember 1994 wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien ein am 29. Dezember 1994 zwischen der B GmbH als Geschäftsherr und die M GmbH als stiller Gesellschafter abgeschlossener Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft angezeigt.

In § 1 Z. 3 des Gesellschaftsvertrages wurde festgelegt, dass der stille Gesellschafter am Gewinn und am Verlust, am Vermögen sowie an den stillen Reserven und am Firmenwert als steuerlicher Mitunternehmer beteiligt ist und dass er berechtigt ist, seine Einlage auch auf Rechnung von Treugebern zu halten.

Nach § 3 des Vertrages beteiligt sich der stille Gesellschafter am Unternehmen des Geschäftsherrn mit einer stillen Einlage von S 25.000,00 und kann die stille Einlage im Unternehmen mit dem Geschäftsherrn einmal oder mehrmals längstens bis zum 31. Dezember 1994 erhöht werden.

§ 5 des Gesellschaftsvertrages lautet wie folgt:

"Vermögensbeteiligung, Gewinn- und Verlustbeteiligung

1. Der stille Gesellschafter ist, soweit die folgenden Bestimmungen nichts Gegenteiliges bestimmen, am Gewinn und Verlust der Gesellschaft sowie am Vermögen des Geschäftsherrn inklusive aller stiller Reserven und eines allfälligen Firmenwertes im Verhältnis der nominellen stillen Gesellschaftereinlage (Lt. Einlagenkonto) zum nominellen Stammkapital des Geschäftsherrn (zuzüglich etwaiger Zuschüsse der Gesellschafter der B GmbH sowie allfälligem Genussrechtskapital nach § 174 AktG) zum jeweiligen Abschlussstichtag beteiligt. Grundlage für die Verteilung des Gewinnes und des Verlustes ist der handelsrechtliche Jahresabschluss des Geschäftsherrn.

2. Am Verlust ist der stille Gesellschafter nur bis zum 4,8-fachen seiner stillen Gesellschaftseinlage beteiligt. Darüber hinausgehende Verluste und Ergebnisse aus der Dotierung und Auflösung eines Investitionsfreibetrages gemäß § 10 EStG 1988 werden dem Geschäftsherrn zugewiesen. Die jährlichen Ergebnisse werden dem Geschäftsherrn soweit zugewiesen, als es zur Verringerung oder Vermeidung eines Jahres- oder Bilanzverlustes erforderlich ist."

Über Vorhalt des Finanzamtes gab die B GmbH mit Schreiben vom 23. Februar 1995 bekannt, dass die Einlage des stillen Gesellschafters bis 31.12.1994 S 15.535.000,00 betragen habe und dass nach dem 31.12.1994 keine weiteren Einlagen geleistet worden seien. In Folge setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 10. März 1995 zu St.Nr. Y gegenüber der Bw. Gesellschaftsteuer gemäß § 9 Abs. 1 KVG idF vor BGBl. 629/1994 mit 2 % von S 15.535.000,00 = S 310.700,00 (entspricht € 22.579,45) fest.

Mit Schreiben vom 17. November 1997 erklärte die B GmbH gegenüber dem Finanzamt, dass ihr aus der Gesellschafterosphäre unverzinsliches Fremdkapital zur Verfügung gestellt worden sei. Über Vorhalt gab die Bw. dem Finanzamt mit Schreiben vom 29. Jänner 1998 bekannt, dass das Fremdkapital durch die Gewährung eines Darlehens des atypisch stillen Gesellschafters am 27. Dezember 1994 in Höhe von S 46.565.000,00 entstanden sei. Die Verzinsung sei unverzinslich, die Rückzahlungen würden grundsätzlich in Höhe von 15 % des ursprünglichen Volumens zum 30.6.1997 erfolgen, und sei das Darlehen auf Basis des zwischen der Bw. und dem atypisch stillen Gesellschafter mündlich geschlossenen Darlehensvertrages zugezählt worden.

Über weiteren Vorhalt gab die Bw. dem Finanzamt mit Schreiben vom 5. März 1998 Folgendes bekannt:

- " 1) Der Darlehensgeber erhält keinen höheren Gewinnanteil als Ersatz für die Verzinsung.*
- 2) Es existiert keine Rückstehungserklärung des Darlehensgebers.*
- 3) Das Darlehen war keine Voraussetzung für die stille Beteiligung.*
- 4) Das Darlehen wurde auf das Verbindlichkeitskonto "Erhaltene Darlehen (atyp st. Gesellschafter)" gebucht.*
- 5) Das Darlehensnominale steht zur Einlage im Verhältnis 75:25 oder 72,5 : 27,5. Es handelt sich dabei nicht um ein von vorneherein vereinbartes Verhältnis."*

Im Jahr 1999 fand bei der B GmbH eine Betriebsprüfung betreffend Kapitalverkehrsteuern im Zeitraum Mai 1994 bis 31. Dezember 1997 statt. Im Bericht vom 29. Oktober 1999 wurden ua. folgende Prüfungsfeststellungen getroffen:

"Die Vertragsgestaltung der treuhändig verwalteten Beteiligungen umfasst die Regelungen des Zeichnungsscheines, des Gesellschaftsvertrages über die atypisch stille Beteiligung an der H GmbH (Anm: gemeint offensichtlich: B GmbH), des Treuhandvertrages und des Schiedsvertrages zum Treuhandvertrag. Im Zeichnungsschein wird das Anbot zum Abschluss eines Treuhandvertrages im Höhe eines Treuhandbetrages von z.B. 200.000,00 (Stückelung:100.000,00) gestellt, wobei die Aufteilung im Verhältnis von 25 % atypisch stiller Beteiligung und 75 % Darlehen empfohlen wird. Lt. Treuhandvertrag beauftragt der Treugeber (durch Unterfertigung des Zeichnungsscheines) den Treuhänder den Treuhandbetrag, der jeweils ÖS 100.000,00 oder ein Vielfaches beträgt, so zu verwalten, dass a) z.B. 50.000,00 als Einlage zum Erwerb der atypisch stillen Beteiligung verwendet werden und b) dem Geschäftsherrn ein Darlehen in Höhe des nach Abzug der stillen Einlage verbleibenden Restes des Treuhandbetrages gewährt wird, welches bis längstens 5.1.1995 zugezählt wird. Die Zahlungsverpflichtung bezieht sich auf den gesamten Treuhandbetrag (Beteiligung bzw. Darlehen), welcher in voller Höhe spätestens bis zum 16.12.1994 auf das Konto der Treuhänderin bei der C einzuzahlen war.

Aufgrund der dem gegenständlichen Fall zugrundeliegenden Vertragsgestaltung über die Begründung einer stillen Gesellschaft und der Hingabe des Darlehens sieht es so aus, dass

- das Eingehen einer stillen Gesellschaft ohne Darlehenshingabe nicht möglich ist*
- die stille Einlage und das Darlehen in einem proportionalen Verhältnis zueinander stehen*
- die Ergebniszurechnung des im ersten Geschäftsjahres erwirtschafteten Verlustes im Aus-*

*maß von ca. 135% des Treuhandbetrages erfolgte
- nach dem gesamten Vertragsinhalt eine untrennbare kausale Verknüpfung zwischen Einlage und Darlehen gegeben ist.*

Bei einer derartigen vertraglichen Konstellation ist das Darlehen als Einheit mit der atypisch stillen Einlage anzusehen und unterliegt daher gemäß § 2/1 iVm § 6/1/3 KVG vor 1995 der Gesellschaftsteuer."

Weiters wurde im Betriebsprüfungsbericht berechnet, dass hinsichtlich eines Betrages von S 30.125.411,63 der begünstigte Steuersatz gemäß § 9 Abs. 2 KVG (idF vor BGBl. 624/1994) von 1 % zur Anwendung kommt.

Mit Bescheid vom 11. November 1999 zu St.Nr. X setzte das Finanzamt für den ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten im Zusammenhang mit der stillen Beteiligung die Gesellschaftsteuer von einer Bemessungsgrundlage von S 16.439.588,37 mit 1 % = S 328.792,00 und von einer Bemessungsgrundlage von S 30.125.411,63 mit 2 % = S 301.254,00, somit insgesamt S 630.046,00 (entspricht € 45.787,23) fest.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde zunächst die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dargestellt. Zur Frage der untrennbaren gesellschaftsrechtlichen Verflechtung von stiller Einlage und Darlehen sei zu unterscheiden, zwischen welchen Personen einzelne Verträge abgeschlossen wurden seien und welche Rechtsverhältnisse dadurch zwischen welchen Personen begründet wurden.

Beim Zeichnungsschein und beim Treuhandvertrag seien Vertragspartner der Anleger und der Treuhänder und bestehe kein wie immer geartetes Rechtsverhältnis zum Geschäftsherrn. Es sei den Anlegern freigestanden, den Treuhandbetrag auf eine atypisch stille Einlage und/oder ein Darlehen zu verteilen. Diese vom Anleger vorgenommen Aufteilung führe aber zu keiner rechtlichen Verpflichtung für den Geschäftsherrn. Weiters sei auch der Anleger in keiner Weise gebunden gewesen, ein bestimmtes Verhältnis zwischen Einlage und Darlehen zu wählen. Es sei geradezu der Wunsch des Treuhänders gewesen, den Treugeber für sich entscheiden zu lassen, ob überhaupt ein Darlehen gewährt wird. Das eventuell vom Anleger geleistete Darlehen werde unverzinslich zur Verfügung gestellt und sei vom Geschäftsherrn in Raten von jährlich 15 % des Nennbetrages, erstmals am 30. Juni 1997, zurückzuführen. Der Geschäftsherr sei auch berechtigt, das Darlehen vorzeitig zurückzuführen. Der Treugeber sei berechtigt, den Treuhänder mit einer vorzeitigen Kündigung des Darlehens zum 30. Juni eines Jahres, erstmals zum 30.6.2002 zu beauftragen. Eine Nachrangigkeit in irgendeiner Weise sei nicht vereinbart. Weiters sei die Kündigung des Darlehens an keine Bedingung geknüpft. Es

handle sich daher um ein Darlehen, das in keiner Weise einer Gesellschaftereinlage gleich komme.

Hervorzuheben sei, dass der stille Gesellschaftsvertrag zwischen dem Geschäftsherrn und der M GmbH abgeschlossen worden sei. Seitens der M GmbH habe es nur die Verpflichtung gegeben, eine Einlage von mindestens S 25.000,00 zu leisten, hinsichtlich eines eventuellen Darlehens sei im Gesellschaftsvertrag keine Rede. Daneben sei zwischen der M GmbH und dem Geschäftsherrn noch vereinbart, dass der stille Geschäftsherr ein Darlehen gewähren könne (mündlicher Darlehensvertrag). Die Höhe der zu leistenden Darlehen sei bei den Vertragsverhandlungen bewusst offen gelassen worden, es habe nicht einmal einen Mindestbetrag gegeben, welcher vom stillen Gesellschafter zu leisten gewesen sei. Die Höhe des Darlehensbetrages habe vom stillen Gesellschafter einseitig bestimmt werden können. Die Bedingungen, insbesondere die Tilgungen und die Kündigungsmöglichkeiten seien an die oben angeführten Bestimmungen des Treuhandvertrages angelehnt.

Weiters sei das gegenständliche Darlehen am 27. Dezember 1994 von der M GmbH an die B GmbH bezahlt worden sei. Der atypisch stille Gesellschaftsvertrag sei dagegen erst am 29. Dezember 1994 abgeschlossen worden und die atypisch stille Einlage mit selben Tag an den Geschäftsherrn überwiesen worden. Daraus ergebe sich, dass die Darlehensgewährung in einem Zeitpunkt erfolgt sei, in dem die M GmbH zivilrechtlich keine Gesellschafterstellung innegehabt habe.

Ein weiteres Indiz, dass die stille Einlage von dem Darlehen völlig getrennt zu beurteilen sei, zeige sich aufgrund eines Einbringungsvertrages, welcher der atypisch stille Gesellschafter hinsichtlich seiner Einlage im August 1997 abgeschlossen habe.

In Bezug auf die vom Verwaltungsgerichtshof abzuleitenden Leitsätze sei für den konkreten Fall folgenden abzuleiten:

1. Es bestehe keine untrennbare vertragliche Verknüpfung zwischen dem Darlehen und der Einlage.
2. Das Darlehen könne jederzeit auch ohne Einlage und ohne Zustimmung des Geschäftsherrn übertragen werden.
3. Die Ergebnisbeteiligung des stillen Gesellschafters richte sich aufgrund der Bestimmung des Gesellschaftsvertrages ausschließlich nach der nominellen stillen Gesellschaftereinlage. Das Darlehen werde dabei in keiner Weise berücksichtigt. Auch die Verlustbeteiligung richte sich ausschließlich gemäß § 5 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages nach der stillen Gesellschaftereinlage. Die von der Abgabenbehörde angeführte Verlustzuweisung von 135 % sei

daher nicht in allen Fällen korrekt. Eine prozentuelle Ableitung vom gesamten Treuhandbetrag sei daher aufgrund der vorliegenden Vertragssituation nicht zulässig.

4. Das Darlehen werde unabhängig von der Dauer der stillen Beteiligung gewährt.
5. Die Rückzahlung des Darlehens stehe in keinem Zusammenhang mit dem Ausscheiden aus der Gesellschaft. Es erfolge sogar eine laufende Tilgung.
6. Das Darlehen sei im Liquidationsfall nicht nachrangig.

Am 4. Mai 2000 erließ das Finanzamt einen weiteren Bescheid gegenüber der B GmbH, mit dem das Gesellschaftsteuerverfahren betreffend den ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und der Gesellschaftsteuerbescheid vom 10. März 1995 zur St.Nr. Y aufgehoben wurde. Gleichzeitig erging eine neue Sachentscheidung und wurde die Gesellschaftsteuer von einer Bemessungsgrundlage von S 31.974.588,37 mit 2 % = S 639.492,00 und von einer Bemessungsgrundlage von S 30.125.411,63 mit 1 % = S 301.254,00, somit insgesamt mit S 940.746,00 (entspricht € 68.366,68) festgesetzt. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass der Wiederaufnahme erfolgt sei, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten.

Die eingebrachte Berufung richtet sich ausdrücklich gegen den Wiederaufnahmebescheid und gegen den neuen Gesellschaftsteuerbescheid. Zum Wiederaufnahmebescheid wurde keinerlei Vorbringen erstattet. Beim Gesellschaftsteuerbescheid wurde ua. gerügt, dass eine Bescheidbegründung fehle und es sich deshalb um einen "Nichtbescheid" handle. Außerdem wurde auf die Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid vom 11. November 1999 verwiesen und dessen Inhalt nochmals dargelegt.

In der die Berufungen gegen den Wiederaufnahme- und Gesellschaftssteuerbescheid vom 4. Mai 2000 abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt zunächst darauf, dass Begründungsmängel im Berufungsverfahren saniert werden könnten und dass die neue Sachentscheidung durch den Betriebsprüfungsbericht vom 29. Oktober 1999, von dem die B GmbH eine Ausfertigung erhalten habe, begründet sei. Die Vertragsinhalte würden – wie schon im BP-Bericht ausgeführt – die Betrachtung des gesamten Vertragsgeflechtes gebieten. Mit der Aufteilungsempfehlung stille Einlage – Darlehen könne eine Verpflichtung noch nicht in Abrede gestellt werden. Denn nur innerhalb der empfohlenen Vorgaben habe eine Auswahl bestanden, sonst nicht. Der Einbringungsvertrag im Jahr 1997 stütze das Berufungsvorbringen nicht. Eine nur zusammen mögliche Übertragung von stiller Einlage und Darlehen sei nicht das einzige Kriterium einer Zusammengehörigkeit.

Mit Vorhalt vom 30. Jänner 2004 teilte der Unabhängige Finanzsenat der Bw. mit, in welche Unterlagen sie bisher Einsicht genommen hat, von welchem Sachverhalt sie aufgrund der aufgenommenen Beweise ausgeht und welche rechtliche Beurteilung sie daraus ableitet. Für die Abgabe einer allfälligen Stellungnahme wurde eine Frist von einem Monat ab Zustellung des Vorhaltes eingeräumt. Bis dato wurde von der Bw. keine Stellungnahme eingebracht.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Bereits vor Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrages durch den Geschäftsherrn und die Treunehmerin am 29. Dezember 1994 wurden von den Anlegern sogenannte "Zeichnungsscheine" gezeichnet, mit denen die Anleger der Treunehmerin das Anbot auf Abschluss eines Treuhandvertrages stellten. Darin verpflichteten sich die Anleger jeweils einen Betrag von S 100.000,00 oder einem ganzzahligen Vielfachen davon als sogenannten "Treuhandbetrag" bis spätestens 16. Dezember 1994 auf das Konto der Treuhänderin bei C einzuzahlen. Mit der Annahme der einzelnen Treuhandverträge mit den Anlegern war die Treuhänderin verpflichtet, die von ihr treuhändig entgegen genommenen Beträge von S 100.000,00 oder einem Vielfachen zum Erwerb der atypisch stillen Beteiligung an der B GmbH zu verwenden, wobei ein nicht als Einlage gewidmeter Teil des Treuhandbetrages zwingend als Darlehen an die B GmbH weiterzuleiten war.

Der im Zeichnungsschein enthaltenen "Empfehlung" einer Aufteilung des Treuhandbetrages auf 25 % atypisch stille Beteiligung und 75 % Darlehen folgten bis auf Herrn Mag. S alle übrigen 307 Anleger. Herr Mag. S entschied sich für eine Einlage von S 55.000,00 und ein Darlehen von S 145.000,00 (entspricht einem Verhältnis von S 27,5 % zu 72,5 %). Die für die Anleger erstellte Ergebnisrechnung spricht von einem im ersten Geschäftsjahr erwirtschafteten Verlust von ca. 135 % des Treuhandbetrages, wodurch für die Anleger der Eindruck entstehen konnte, der gesamte Treuhandbetrag von S 100.000,00 oder einem Vielfachen sei für die Verlustzuweisung relevant. Tatsächlich ist sowohl für die Beteiligung am Gewinn und die (begrenzte) Beteiligung am Verlust und für die Beteiligung am Liquidationserlös des Geschäftsherrn nur die Höhe der Einlage ausschlaggebend.

Um sich überhaupt wirtschaftlich am Geschäftsherrn beteiligen zu können, war es für die Anleger aber erforderlich, einen Betrag von S 100.000,00 oder einem Vielfachen treuhändig an die Treuhänderin zu übergeben und bestand lediglich die Wahlmöglichkeit, wie viel vom Treuhandbetrag als Einlage und wie viel als Darlehen geleistet werden soll. Für das Darlehen

wurden keine Zinsen vereinbart und die Rückzahlung sollte nach Maßgabe der wirtschaftlichen Möglichkeiten des Geschäftsherrn in jährlichen Raten von jeweils 15 % des Darlehensbetrages, beginnend mit 30. Juni 1997, erfolgen. Der Geschäftsherr war berechtigt, dass Darlehen auch vorzeitig zurückzuführen. Dagegen waren die Anleger erstmals zum 30. Juni 2002, anschließend dann jährlich, berechtigt, der Treuhänderin den Auftrag zu erteilen, dass diese den Darlehensvertrag mit dem Geschäftsherrn kündigt. In diesem Sinn wurden die Rückzahlungs- und Kündigungsmodalitäten auch zwischen dem Geschäftsherrn und der Treuhänderin vereinbart.

Von den der Treuhänderin treuhändig übergebenen Beträgen von insgesamt S 62.100.000,00 wurde dem Geschäftsherrn am 27. Dezember 1994 ein Teilbetrag von S 46.565.000,00 als Darlehen zur Verfügung gestellt und ein Teilbetrag von S 15.535.000,00 als Einlage geleistet.

Am 29. Dezember 1994 wurde zwischen der B GmbH und der M GmbH der schriftliche Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft abgeschlossen, über dessen wesentlichen Vertragsinhalt bereits zuvor Einigkeit zwischen der B GmbH und der M GmbH bestand. Im Zeichnungsschein wurde von den Anlegern bestätigt, dass die Beauftragung der Treuehmerin nach Einsicht und Überprüfung des vorliegenden Zeichnungsprospektes für diese Beteiligung und unter ausdrücklicher Anerkennung der im Prospekt enthaltenen Verträge (Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft, Schiedsvertrag, Treuhandvertrag) erfolgt.

Daraus ergibt sich für die rechtliche Beurteilung Folgendes:

Einleitend ist festzuhalten, dass sich im Folgenden alle Gesetzeszitationen auf das Kapitalverkehrsteuergesetz in der Fassung vor BGBl. 629/1994 beziehen.

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

Nach § 8 Z. 1 lit. a KVG wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten, wenn die Gegenleistung in Geld besteht, vom Geldbetrag berechnet.

Als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften gelten gemäß § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft gewähren.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfüllen alle Varianten der stillen Beteiligung, also auch die so genannte atypische, an einer Kapitalgesellschaft den Tatbestand

des § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG, weil der stille Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft am Gewinn der Kapitalgesellschaft beteiligt ist (vgl. VwGH 1.9.1999, 98/16/0181).

Als Gesellschafter gelten nach § 6 Abs. 2 KVG die Personen, denen die im Absatz 1 bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen. Somit ist nach § 6 Abs. 1 Z. 3 iVm Abs. 2 KVG derjenige als Gesellschafter anzusehen, der über eine Forderung verfügt, die ihm eine Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft gewährt.

Die Gesellschafterstellung ist grundsätzlich gesellschaftsrechtlich zu beurteilen, weshalb einem bloß "mittelbar" oder "wirtschaftlich" Beteiligten grundsätzlich keine Gesellschafterstellung zukommt. Bei der Einschaltung eines Treuhänders ist allerdings zu unterscheiden, ob es sich beim Treuhänder um einen sog. Volltreuhänder (Fiduciar) oder um eine so genannte Ermächtigungstreuhänder handelt. Bei der fiduziarischen Treuhand wird vom Treugeber das Vollrecht an den Treuhänder übertragen, der es im eigenen Namen, aber im Interesse des Treugebers auszuüben hat. Demgegenüber erwirbt der Treuhänder bei der Ermächtigungstreuhand nur ein Verfügungsrecht in Bezug auf ein Vollrecht, das beim Treugeber verbleibt. Deshalb ist nur der Volltreuhänder als Gesellschafter iSd KVG anzusehen (vgl. dazu VwGH 1.9.1999, 98/16/0133).

Die Formulierung des gegenständlichen Treuhandvertrages, in dem von der Verwaltung des Treuhandbetrages die Rede ist, könnte auf eine bloße Ermächtigungstreuhand zwischen den Anlegern und der Treuhänderin hinweisen (zur Ermächtigungstreuhand vgl. auch VwGH 17.10.2001, 2001/16/0338,0339). Dagegen spricht der Inhalt des Gesellschaftsvertrages zwischen dem Geschäftsherrn und der Treuhänderin dafür, dass die Treuhänderin ein Vollrecht erworben hat und dass sie als diejenige anzusehen ist, die gegenüber dem Geschäftsherrn über eine Forderung verfügt, die eine Beteiligung am Gewinn gewährt.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates stellen durch das vorliegende Vertragsgeflecht aber unabhängig von der Einordnung der Treuhandschaft stille Einlage und unverzinsliches Darlehen gemeinsam die Gegenleistung für den ersten Erwerb eines Gesellschaftsrechtes iSd § 2 Z. 1 KVG dar. Handelt es sich um eine bloße Ermächtigungstreuhand, wodurch die Anleger als Gesellschafter anzusehen wären, so ergibt sich die gemeinsame Betrachtung von Einlage und Darlehen als Gegenleistung durch die Verpflichtung der Anleger im Treuhandvertrag und im Zeichnungsschein einen Treuhandbetrag von S 100.000,00 oder einem Vielfachen zu leisten, bei der bloß eine Wahlmöglichkeit hinsichtlich der Aufteilung des Treuhandbetrages in Einlage und Darlehen bestand.

Durch das Vertragsgeflecht ist aber auch im Fall des Erwerbes des Gesellschaftsrechtes durch die Treuhänderin die Leistung des Darlehens als Voraussetzung für den Erwerb des Gesellschaftsrechtes anzusehen. Die Treuhänderin hat sich mit der Annahme der einzelnen Treuhandverträge gegenüber den Anlagern verpflichtet, von den Treuhandbeträgen von S 100.000,00 oder einem Vielfachen davon jeweils den nach Abzug der stillen Einlage verbleibenden Teilbetrag dem Geschäftsherrn als Darlehen zur Verfügung zu stellen. Die Treuhänderin hätte diese Verpflichtung gegenüber den Anlegern nicht übernehmen können, wenn nicht bereits zuvor eine entsprechende grundsätzliche Willenseinigung mit dem Geschäftsherrn über die Leistung eines Darlehens neben der Einlage getroffen worden wäre. Außerdem bestätigen die Anleger im Zeichnungsschein ausdrücklich, die Anerkennung der im Prospekt enthaltenen Verträge wie Gesellschaftsvertrag über die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft, Schiedsvertrag und Treuhandvertrag, woraus sich ergibt, dass Grundlage für die Verträge mit den Anlegern ein zuvor veröffentlichter Prospekt im Sinne des Kapitalmarktgesetzes (kurz KMG) war. Ein solcher Prospekt ist nach § 8 Abs. 1 KWG vom Emittenten mit der Beifügung "als Emittent" zu unterfertigen und begründet diese Unterfertigung die unwiderlegliche Vermutung, dass der Prospekt von ihm oder für ihn erstellt worden ist. Durch das Prospekt ist widerlegt, dass die vertragliche Einbindung des Geschäftsherrn erst nach der Beauftragung der Treuhänder durch die Anleger erfolgt ist. Auch wenn die Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrages durch Treuhänderin und Geschäftsherr erst am 29. Dezember 1994 erfolgte, so muss alleine wegen der Aufnahme in den Prospekt bereits eine grundsätzliche Willenseinigung auch mit dem Geschäftsherrn bereits zu einem früheren Zeitpunkt vorgelegen sein. Deshalb geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass auch zwischen dem Geschäftsherrn und der Treuhänderin bereits vor Abschluss des schriftlichen Gesellschaftsvertrages Einigkeit darüber bestand, dass die wirtschaftlich von den Anlegern stammenden Beträge dem Geschäftsherrn von der Treuhänderin zum Teil als Einlage und zum Teil als Darlehen zur Verfügung gestellt werden und dass die Summe von Einlage und Darlehen ein Vielfaches von S 100.000,00 betragen muss.

Dass in den schriftlichen Gesellschaftsvertrag vom 29. Dezember 1994 keine schriftliche Verpflichtung der Treuhänderin gegenüber dem Geschäftsherrn aufgenommen wurde, steht der Annahme, dass eine untrennbare vertragliche Verpflichtung zwischen Darlehen und Einlage bestand, nicht entgegen. Dies insbesondere deshalb, weil im Zeitpunkt des Abschlusses des schriftlichen Gesellschaftsvertrages am 29. Dezember 1994 bereits 2 Tage zuvor, nämlich am 27. Dezember 1994, die Zuzählung des Darlehens im Gesamtbetrag von S 46.565.000,00 an den Geschäftsherrn erfolgt war und damit überhaupt keine Notwendigkeit (mehr) bestand, eine dezidierte Verpflichtung der Treuhänderin gegenüber dem Geschäftsherrn schriftlich

festzuhalten. Im Übrigen wurden zwischen der Treuhänderin und dem Geschäftsherrn alle das Darlehen betreffenden Vereinbarungen (möglicherweise aus gebührenrechtlichen Gründen, möglicherweise weil es sich um Gesellschaften des gleichen Konzerns handelt) nicht schriftlich festgehalten, weshalb auch aus diesem Grund die Nichterwähnung des Darlehen im Gesellschaftsvertrag nicht weiter auffällig ist und der Betrachtung der Einlage und des Darlehens als einheitliche Gegenleistung für den Erwerb eines Gesellschaftsrechtes iSd KVG nicht entgegen steht. In der Berufung wurde darauf verwiesen, dass die Bedingungen des mündlichen Darlehensvertrages zwischen dem Geschäftsherrn und der Treunehmerin insbesondere hinsichtlich der Tilgungen und der Kündigungsmöglichkeiten den entsprechenden Bedingungen in den schriftlichen Treuhandverträgen mit den Anlegern entsprechen. Dies lässt aber den Schluss zu, dass die zwischen den Anlegern und der Treuhänderin im Treuhandvertrag schriftlich getroffenen Vereinbarungen sich grundsätzlich mit den mündlichen Vereinbarungen zwischen dem Geschäftsherrn und der Treuhänderin decken.

Auch wenn die Treuhänderin erst mit der Leistung der atypisch stillen Einlage von insgesamt S 15.535.000,00 am 29. Dezember 1994 zum Gesellschafter iSd KVG wurde, so schließt dies nicht aus, dass vor dem Erwerb des Gesellschaftsrechtes erbrachte Leistungen, die einen Teil der Gegenleistung für den Erwerb des Gesellschaftsrechtes iSd KVG bilden, in die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer einzubeziehen sind. Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.12.2002, 2001/16/0448 ergibt sich, dass auch Leistungen die kurz vor dem Erwerb der Gesellschafterstellung im kausalen Zusammenhang mit der künftigen Gesellschafterstellung erbracht werden, als Leistungen des Gesellschafters anzusehen sind.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.1.1992, 90/15/0074 verwirklicht im allgemeinen die Zuzählung eines (ohne gesellschaftsvertragliche Verpflichtung gewährten) Darlehens, das keinen Anspruch auf ertragsabhängige Vergütung begründet, auch dann nicht den Tatbestand des § 6 Abs.1 Z 3 KVG, wenn der Darlehensgeber zugleich Gesellschafter ist. Ist der Erwerb eines Anspruches auf Gewinnbeteiligung (hier: als stiller Gesellschafter in der Weise, dass der "Stille" diese Eigenschaft nur erwerben kann, wenn er sich zur Leistung der Einlage UND zur Darlehensgewährung verpflichtet) von der Zuzählung eines "Darlehens" unabdingbar abhängig, so liegt im Hinblick auf die untrennbare kausale Verknüpfung zwischen "Darlehenszuzählung" und Gewinnbeteiligung (auch) in der "Darlehenszuzählung" die Begründung einer Forderung, die eine Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft gewährt, iSd § 6 Abs.1 Z 3 KVG.

Im gegenständlichen Fall wurde für die Darlehen überdies Zinsenlosigkeit vereinbart, weshalb für die Hingabe der Darlehen an den Geschäftsherrn kein anderer Grund ersichtlich, als dass dies eine Voraussetzung für den Erwerb der Beteiligung gewesen ist. Gerade bei einem Investitionsmodell wie dem vorliegenden, bei dem sich Anleger wegen der Renditemöglichkeiten wirtschaftlich an einer Kapitalgesellschaft beteiligen, haben die Anleger kein Interesse daran, Kapital zu investieren, ohne dafür eine entsprechende Gegenleistung (wie Zinsen, Gewinnanteile, Anteile am Liquidationserlös oder aus ertragsteuerlichen Gründen Verlustzuweisungen) zu erhalten. Die gleichzeitige Hingabe der unverzinsten Darlehen neben der Einlage ist deshalb für den unabhängigen Finanzsenat nur damit zu erklären, dass die Hingabe der unverzinsten Darlehen Zugangsvoraussetzung für den Erwerb der atypisch stillen Beteiligung am Geschäftsherrn gewesen ist.

Aus diesen Erwägungen geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass die Einlage von S 15.535.000,00 und die Darlehensvaluta von S 46.565.000,00 gemeinsam die Gegenleistung für den ersten Erwerb eines Gesellschaftsrechtes iSd § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG darstellen. Durch die vorliegende untrennbare kausale Verknüpfung vermitteln nur Einlage und Darlehen gemeinsam eine Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft, weshalb im Ergebnis auch die Darlehensvaluta eine Forderung darstellt, die eine Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft gewährt.

Gegenleistung iSd § 8 Z. 1 KVG ist die von den Gesellschaftern bewirkte Leistung. Bewirken der Leistung ist das Herbeiführen des Leistungserfolges und nicht nur die Vornahme der Leistungshandlung. Wenn ein Treuhänder einen Teil seiner für den Erwerb einer atypisch stillen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft erforderlichen Leistung durch die Treugeber erbringen lässt, so hat der Treuhänder den Leistungserfolg herbeigeführt und somit die Leistung bewirkt, selbst wenn die Leistungshandlung vom Treugeber als Dritten gesetzt wurde.

Die Bemessungsgrundlage für den gegenständlichen gesellschaftsteuerpflichtigen Vorgang beträgt deshalb insgesamt S 62.100.000,00 (entspricht € 4.512.983,00). Hinsichtlich der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 9 Abs. 2 lit. a KVG von 1 % auf einen Teil der Bemessungsgrundlage in Höhe von S 30.125.411,63 wird auf die Berechnung im Betriebsprüfungsbericht vom 29. Oktober 1999 verwiesen.

Im Zeitpunkt der Erlassung des Gesellschaftsteuerbescheides vom 10. März 1995 war dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien nicht bekannt, dass neben der Einlage in Höhe von S 15.535.000,00 auch Darlehen in Höhe von S 46.565.000,00 zu leisten waren. Diese Tatsache kam erst durch das Schreiben der Bw. vom 17. November 1997 und das

anschließende Vorhalteverfahren bzw. die anschließende Betriebsprüfung hervor. Ohne Kenntnis dieses Sachverhaltselementes konnte das Finanzamt nicht zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen, sodass die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO grundsätzlich gegeben sind.

Da es sich bei einer amtswegigen Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO um eine Ermessensentscheidung handelt, ist deren Rechtmäßigkeit im Lichte des § 20 BAO zu beurteilen. Nach § 20 leg. cit. müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Zweckmäßigkeitserwägungen ergeben sich im gegenständlichen Fall dadurch, dass das Prinzip der Rechtsrichtigkeit den Vorrang vor dem Prinzip der aus der Rechtskraft fließenden Rechtsbeständigkeit und Rechtssicherheit hat und zudem die Wiederaufnahme der Sicherung des öffentlichen Interesses an der Gleichmäßigkeit der Verwaltung dient.

Hinsichtlich der Billigkeit ist zu bemerken, dass die Bw. der in § 119 BAO normierten Offenlegungspflicht nicht vollständig nachgekommen ist. Vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von der für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umstände zu verschaffen (vgl. VwGH 20.9.1989, 88/13/0072). Ohne Darlegung der Tatsache, dass neben der Einlage noch Darlehen hingegeben wurden, konnte sich die Abgabenbehörde kein klares Bild verschaffen und war es ihr nicht möglich bereits im Zeitpunkt der Erlassung des Gesellschaftsteuerbescheides vom 10. März 1995 zu beurteilen, ob die Darlehen einen Teil der Gegenleistung für den ersten Erwerb des Gesellschaftsrechtes iSd KVG darstellen. Auch wenn die Bw. ihre Offenlegungspflicht nicht vorsätzlich oder fahrlässig verletzt hat, weil sie von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen ist, so ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates bei den Billigkeitserwägungen zu berücksichtigen, ob die Bw. von sich aus alles unternommen hat, um den Sachverhalt vollständig gegenüber der Abgabenbehörde darzustellen. Es überwiegt deshalb im gegenständlichen Fall das öffentliche Interesse an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gegenüber dem Interesse der Bw. an der Wahrung des ursprünglichen Gesellschaftsteuerbescheides.

Es waren daher die Berufungen gegen den Wiederaufnahme- und den Gesellschaftsteuerbescheid vom 4. Mai 2000 als unbegründet abzuweisen.

Da allerdings durch die Hingabe des Darlehens kein eigenständiger gesellschaftsteuerpflichtiger Vorgang verwirklicht wurde, war der Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid vom 11. November 1999 Folge zu geben und dieser Bescheid aufzuheben.

Wien, 29. März 2004