



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der U-GmbH, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 12. Oktober 2010 betreffend Gesellschaftsteuer (betr. "Einlage des G1 2006") entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut dem am 9. September 2003 abgeschlossenen Vertrag "über Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft" haben sich folgende stille Gesellschafter am Unternehmen der Firma A-GmbH (= Geschäftsinhaber/Geschäftsherr) mit einer Gesamteinlage von € 1 Mio. wie folgt beteiligt:

1. G1, Einlage € 240.000 (24 %)
2. G2, Einlage € 240.000 (24 %)
3. G3, Einlage € 220.000 (22 %)
4. G4, Einlage € 200.000 (20 %)
5. G5, Einlage € 100.000 (10 %)

Die atypisch stille Gesellschaft beginnt mit 1. September 2003 auf unbestimmte Zeit. Unter Vertragspunkt **IV.** wird vereinbart:

"Am Schluß eines jeden Geschäftsjahres wird der Gewinn oder Verlust berechnet, erstmals zum 31.12.2003.

Unter Gewinn ist das in § 4 Abs. 1 EStG genannte Ergebnis zu verstehen, und zwar einschließlich sämtlicher betriebsuntypischer, auch das Anlagevermögen betreffender Wertveränderungen. An diesem Ergebnis haben die stillen Gesellschafter zusammen einen Anteil von 95 %. Im Innenverhältnis sind die stillen Gesellschafter im Verhältnis ihrer Einlagen am Ergebnis und Vermögen der Gesellschaft beteiligt. ..."

Im Mai 2003 war über die A-GmbH das Ausgleichsverfahren eröffnet und im Oktober 2003 vom Gericht aufgehoben worden. Die A-GmbH wurde ab 12/2003 umfirmiert in die Firma B-GmbH sowie ab 12/2008 in die Firma U-GmbH (= Berufungswerberin, Bw). Sie ist eine 100%ige Tochtergesellschaft der U-HoldingGmbH (vormalige B-HoldingGmbH), an welcher ua. der obige stille Gesellschafter G1 seit 1994 als Gesellschafter beteiligt ist.

Laut Jahresabschluss des Geschäftsherrn, damalige B-GmbH, zum 31. Dezember 2004 wurde ein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT) von rund minus € 2,5 Mio., ein außerordentliches Ergebnis von rund + € 6,4 Mio. sowie ein Jahresüberschuss von + € 3.870.372,85 erzielt.

Erläuternd wurde dazu im Anhang aufgelistet, dass sich die ao. Erträge aus dem Sanierungsgewinn-Ausgleich, der Auflösung von Wertberichtigungen-Altforderungen der A-GmbH und so. Erlöse der A-GmbH sowie die ao. Aufwendungen sich aus der Abschreibung von Altforderungen sowie Beratungskosten-Ausgleich zusammen setzen.

Im beigeschlossenen Lagebericht wird auszugsweise festgehalten: Im Unternehmen hat im September 2003 ein Gesellschafterwechsel stattgefunden. Die ausscheidende Gesellschaftergruppe hatte die Verpflichtung übernommen, die Erfüllung des Ausgleiches zu garantieren und nicht betriebsnotwendige Unternehmensteile bzw. Wirtschaftsgüter zu veräußern. Die neu eingetretenen Investoren haben sich verbürgt, dauerhaft für ein positives Eigenkapital zu sorgen, weshalb Anlaufverluste und Kosten in Zhg. mit Neuentwicklungen, Aufbauarbeiten etc. von den Gesellschaftern jährlich in bar abgedeckt werden. Die notwendigen Finanzierungsmittel wurden für die Perioden bis 2006 über Bankkredite sichergestellt. Die stillen Gesellschafter haben ihre Einlage im Geschäftsjahr 2004 um € 1 Million erhöht und wurde zum Jahresende 2004 ein weiterer Beschluss auf abermalige Erhöhung der Einlage um € 1 Mio. gefasst. Im außerordentlichen Ergebnis ist insbesondere der Sanierungsgewinn aus dem Ausgleich von € 6.382.768,71 erfasst.

Nach Vorliegen des Jahresabschlusses 2004 wurde mit Gesellschafterbeschluss vom 28. November 2005 zwischen dem Geschäftsherrn und den zu diesem Zeitpunkt vorhandenen stillen Gesellschaftern vereinbart:

"In Ergänzung und teilweisen Abänderung des Vertrages vom 9.9.2003 über die Errichtung einer atypischen stillen Gesellschaft wird der im Jahresabschluss zum 31.12.2004 ausge-

wiesene Jahresüberschuss von € 3.870.372,85 abweichend zu Pkt. IV. des Gesellschaftsvertrages auf die Gesellschafter wie folgt verteilt:

B-GmbH, Gewinnanteil € 6.436.806,74

G1, Verlustanteil - € 1.180.559,59 (46 %)

G2, Verlustanteil - € 615.944,13 (24 %)

G5, Verlustanteil - € 256.643,39 (10 %)

G4, Verlustanteil - € 513.286,78 (20 %)

insgesamt somit € 3.870.372,85

Die Unterfertigten bestätigen, dass die Gründe für ein Abweichen vom Pkt. IV. des Gesellschaftsvertrages vom 9.9.2003 durch die Vertreter des Geschäftsherrn B-GmbH erschöpfend erläutert wurden und somit dem Vorschlag des Geschäftsherrn auf eine abweichende Ergebnisverteilung 2004 in Ansehung der Erfüllung des Ausgleichsverfahrens einvernehmlich und unwiderruflich gefolgt wird. ..."

Im Rahmen einer 2009/2010 bei der Bw durchgeführten Betriebsprüfung hat der Prüfer im Schlussbericht vom 28. September 2010 ua. folgende Feststellung getroffen:

"Tz. 8 Verzicht auf Gewinnanteil durch atypisch stille Gesellschafter

Abweichend von den im Pkt. IV. des Vertrages über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft vom 9.9.2003 festgelegten Gewinn- bzw. Verlustverteilungsbestimmungen wurde mit Gesellschafterbeschluss vom 28.11.2005 der Jahresüberschuss von EUR 3.870.372,85 durch die atypisch stillen Gesellschafter zur Gänze dem Geschäftsherrn B-GmbH zugesprochen.

Derjenige auf den Geschäftsherrn entfallende Anteil, welcher den Gewinnverteilungsschlüssel überschreitet, sohin 95 %, ist der Gesellschaftsteuer zu unterziehen:

Leistungen gem. § 2 Zi. 2 KVG, welche von den Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden.

Bemessungsgrundlage – Wert der Leistung gem. § 7 (1) Zi. 2:

95 % des Jahresüberschusses von € 3.870.372,85 = € 3.676.854,21

Steuer gem. § 8 KVG, 1 % der Bemessungsgrundlage € 36.768,54"

Das Finanzamt hat dazu der Bw mit Bescheid zu ErfNr2 die Gesellschaftsteuer vorgeschrieben.

Laut **Tz. 6** des Prüfberichtes wurden in den Folgejahren 2006 bis 2008 von mehreren stillen Gesellschaftern Kapitaleinlagen zur Abdeckung deren negativen Kapitalkontos getätigt, wozu ua. hinsichtlich der "Kapitaleinlage von EUR 3,200.000 von G1" am 26. Feber 2007 eine Gesellschaftsteuererklärung eingereicht und eine "Nullerklärung" abgegeben wurde, da keine unmittelbare Beteiligung des G1 an der B-GmbH (Geschäftsherr), sondern nur an der atypisch stillen Gesellschaft bestehe. Dazu hat der Prüfer unter Tz. 6 zu ErfNr1 festgestellt:

"Mit 31.12.2006 wurde gemäß Buchhaltung die – offenbar separat - bedungene Einlage des atypisch stillen Gesellschafters G1 begründet bzw. erhöht. Die betreffende Einlage beträgt € 3.200.000 und ergibt sich aus der Umbuchung von Darlehen durch einerseits G1 an die U-GmbH iHv € 400.000 (Kto. 33365) und andererseits die U-BetGmbH an die U-GmbH iHv € 2.800.000 (Kto. 33360) am 31.12.2006 auf das Konto 91020, atypisch stille Beteiligung ..., als Kapitaleinlage.

Diese Kapitaleinlage stellt den Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber (§ 2 Zi 1 KVG) dar.

Bemessungsgrundlage – Wert der Gegenleistung gem. § 7 (1) Zi. 1:

Steuer gem. § 8 KVG, 1 % von € 3.200.000 = € 32.000"

Zu diesem Sachverhalt hat das Finanzamt der Bw mit Bescheid vom 12. Oktober 2010, StrNr, gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit a iVm § 2 Z 1 Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (KVG), DRGBI 1, S 1058, idgF, die Gesellschaftsteuer im Betrag von € 32.000 vorgeschrieben und in der Begründung auf Tz. 6 des BP-Berichtes, Ab-Nr1, verwiesen.

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Berufung wird im Wesentlichen vorgebracht:

1. Zum Sachverhalt:

An der U-HoldingGmbH (vormals B-HoldingGmbH), diese zu 100 % beteiligt an der Bw, seien die Personen G1, G2 und G4 beteiligt gewesen. Mit Gesellschaftsvertrag vom 9. September 2003 hätten sich ua. die genannten 3 Personen an der B-GmbH als atypisch stille Gesellschafter beteiligt. Die abweichende Gewinnverteilung 2004, vereinbart im Gesellschafterbeschluss vom 28. November 2005, habe sich vergangenheitsbedingt ergeben, da die B-GmbH vor der Übernahme durch die Investoren nahezu insolvent gewesen sei. Auch zum 31. Dezember 2004 werde ein negatives EGT in Höhe von rund - € 2,5 Mio. ausgewiesen; der Jahresüberschuss resultiere aus dem ao. Ergebnis aus dem Ausgleichsverfahren. Der ao. Ertrag bezog sich auf Vorjahre, weshalb dieser nur dem Geschäftsherrn zustehe. Folglich sei eine abweichende Gewinnverteilung administriert, das ao. Ergebnis dem Geschäftsherrn zugesprochen und das restliche Ergebnis auf die stillen Gesellschafter verteilt worden. Hiezu sei aufgrund der Feststellung des Betriebsprüfers zu ErfNr2 Gesellschaftsteuer bescheidmäßig vorgeschrieben worden.

In weiterer Folge sei ua. eine Forderung von € 3.200.000, die G1 aus diversen Darlehen gegenüber der Bw (vormals B-GmbH) gehalten habe, am 31. Dezember 2006 bei der atypisch stillen Gesellschaft als Einlage verbucht worden. Dazu sei gegenständliche Vorschreibung zu ErfNr1 erfolgt.

2. Rechtliche Würdigung:

a) Abweichende Gewinnverteilung:

Diese stelle keine Leistung der Gesellschafter an die Gesellschaft iSd § 2 Z 2 KVG dar,

worunter Leistungen zur Stärkung des Gesellschaftskapitals zu verstehen seien, welche ein Gesellschafter über seine Einlage hinaus an die Gesellschaft erbringe, nachdem er bereits Gesellschafterstellung erlangt habe. Weiters erfordere dieser Tatbestand, dass die Gesellschaft einen Rechtsanspruch auf die Leistung habe und das Gesellschaftsverhältnis für die Rechtspflicht zur Leistung kausal sein müsse. Gegenständlich bestehe kein gesellschaftsvertraglicher Anspruch der stillen Gesellschaft hinsichtlich der abweichenden Gewinnverteilung. Zudem mangle es an einer unmittelbaren Beteiligung, sodass insgesamt keine Gesellschaftsteuerpflicht hinsichtlich der abweichenden Gewinnverteilung vorliege und der Bescheid zu ErfNr2 aufzuheben sei.

b) Mangel einer unmittelbaren Beteiligung:

Nach den Bestimmungen des KVG seien nur Leistungen des unmittelbaren Gesellschafters gesellschaftsteuerpflichtig, dh. keine Leistungen eines mittelbaren Gesellschafters (zB bei Zwischenschaltung einer Holding) oder sog. "Großmutterzuschüsse". § 5 KVG - wonach auch Forderungen eines stillen Gesellschafters ein Gesellschaftsrecht darstellen und Gesellschafter alle Personen sind, denen ein solches Gesellschaftsrecht zusteht - komme gegenständlich nicht zur Anwendung, weil hier nur ein "Großmutterverhältnis" bzw. keine unmittelbare Beteiligung des Gesellschafters an der Kapitalgesellschaft (= Geschäftsherr der stillen Beteiligung) zugrunde liege.

Der gegenständlich bekämpfte Bescheid zu ErfNr1 sei aus diesem Grund (keine direkte Beteiligung der stillen Gesellschafter an der Bw) aufzuheben.

c) Doppelbesteuerung:

Aufgrund der abweichenden Gewinnverteilung erfolge eine Verlustzuweisung an die stillen Gesellschafter, wodurch sich deren Kapitalkonten vermindern und die Gesellschaft (Geschäftsherr) eine Forderung gegen die stillen Gesellschafter halte. Wenn nun die stillen Gesellschafter in den Folgejahren deren negative Kapitalkonten wiederum auffüllen bzw. die Verbindlichkeit gegenüber der Gesellschaft in der Form der Übernahme von Forderungen, Darlehen, Bürgschaften etc. tilgen würden, so erfolge hiedurch keine neue Einlage, sondern lediglich der Ausgleich der Forderung (der Gesellschaft) durch Aufrechnung. Bei Besteuerung sämtlicher Vorgänge komme es daher dazu, dass die Einlage bei der abweichenden Gewinnverteilung sowohl bei der Zusage als auch bei der Begleichung besteuert werde (Doppelbesteuerung).

Zusammengefasst seien daher sämtliche Bescheide *mangels unmittelbarer Beteiligung* der stillen Gesellschafter aufzuheben; in eventu sei entweder der Gesellschaftsteuerbescheid betreffend die abweichende Gewinnverteilung (ErfNr2) oder aber seien die weiteren (4) Bescheide betreffend die Leistungen der stillen Gesellschafter in den Folgejahren (ua. zu ErfNr1) aufzuheben, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Gesetzliche Grundlagen:

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

Gemäß § 2 Z 2 KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele: weitere Einzahlungen, Nachschüsse).

Nach Z 4 dieser Bestimmung unterliegt der Gesellschaftsteuer weiters als eine freiwillige Leistung eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:

nach lit b) der Verzicht auf Forderungen.

Zu den Kapitalgesellschaften iSd KVG zählen jedenfalls die Aktiengesellschaft und die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (§ 4 Abs. 1 KVG).

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 3 KVG gelten als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften:

Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung gelten als Gesellschafter die Personen, denen die im Abs. 1 bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen.

Die Steuer bemisst sich beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1) entweder vom Wert der Gegenleistung oder (ohne Gegenleistung) vom Wert der Gesellschaftsrechte (§ 7 Abs. 1 Z 1 KVG); bei Leistungen gem. § 2 Z 2 bis 4: vom Wert der Leistung (§ 7 Abs. 1 Z 2 KVG). Der Steuersatz beträgt 1 % von der Bemessungsgrundlage (§ 8).

Steuerschuldner ist nach § 9 Abs. 1 KVG: die Kapitalgesellschaft.

2. Die stille bzw. atypisch stille Gesellschaft:

Die stille Gesellschaft (StGes) ist eine Beteiligung des stillen Gesellschafters an dem Handelsgewerbe (Unternehmen), das ein anderer betreibt, durch Leistung einer Vermögenseinlage, die in das Vermögen des Inhabers des Handelsgewerbes übergeht. Der Gegenstand der StGes ist die für sie charakteristische Beteiligung an einem Unternehmen eines Dritten, des Geschäftsherrn. Zwischen diesem (zB einer OG, KG oder GmbH) und dem stillen Gesellschafter besteht das Gesellschaftsverhältnis (= StGes). Die StGes ist eine reine Innengesellschaft, die keine Firma hat, nicht in das Firmenbuch eingetragen wird und durch Abschluss des Gesellschaftsvertrages entsteht.

Die Einlage des Stillen (zB Geld oder Sachwerte) ist keine Hafteinlage wie etwa die eines Kommanditisten; sie ist in der Bilanz gesondert auszuweisen.

Der Stille ist am Gewinn des Geschäftsherrn beteiligt, seine Verlustbeteiligung kann ausgeschlossen werden. Der Anteil am Gewinn und Verlust wird in der Regel im Gesellschaftsvertrag festgelegt; es ist grundsätzlich vom Jahresabschluss des Unternehmens auszugehen. Zur Erhöhung der vereinbarten Einlage und zur Ergänzung der durch Verluste verminderten Einlage ist der Stille nicht verpflichtet. Er nimmt am Verlust nur bis zum Betrag seiner eingezahlten oder rückständigen Einlage teil. Wenn das Konto des Stillen durch Verluste passiv wird, so sind spätere Gewinne zur Ausgleichung des Passiv-Saldos und zur Wiederauffüllung der Einlage zu verwenden. Endet die StGes mit einem passiven Kontostand, so hat der Stille keine Zahlung zur Abdeckung des negativen Saldos zu leisten.

Charakteristisch für die atypisch (unechte) stille Gesellschaft sind:

Geschäftsführungsbefugnisse des Stillen sowie seine schuldrechtliche Beteiligung am Vermögen des Unternehmens, die ihn so stellt, als ob er am Unternehmen als Eigentümer beteiligt wäre (siehe zu Obigem: *Kastner-Doralt-Nowotny*, Grundriß des österr. Gesellschaftsrechtes, 5. Aufl., SS. 163-175 noch zu § 335 f. HGB, nunmehr geregelt in § 179 f. des UGB).

Alle Varianten einer stillen Beteiligung (also sowohl die echte als auch die unechte/atypische stille Beteiligung) an einer Kapitalgesellschaft (KapGes) erfüllen den Tatbestand gemäß § 5 Abs. 1 Z 3 KVG, weil in beiden Fällen der stille Gesellschafter einer KapGes am Gewinn der KapGes beteiligt ist. Voraussetzung dafür ist die *stille Beteiligung an einer KapGes* iSd § 4 KVG, wozu jedenfalls auch die GmbH zu zählen ist (siehe *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, KVG-Kommentar, Linde 2008, Rzn. 484-485 zu § 5).

3. Abweichende Gewinnverteilung, ErfNr2:

Es wird hiezu auf die Ausführungen in der abweisenden Berufungsentscheidung vom 11. Juli 2011, RV/0904-I/10, verwiesen, worin der UFS zu folgendem Ergebnis gelangt ist:

"Wenn daher gegenständlich die stillen Gesellschafter außerhalb eines gesellschaftsvertraglichen Zwanges, nämlich im Gesellschafterbeschluss vom 28. November 2005, und sohin freiwillig auf eine Forderung gegenüber der KapGes verzichten, durch welche Leistung die Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte jedenfalls objektiv möglich ist, dann sind nach dem Dafürhalten des UFS sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen nach § 2 Z 4 lit b KVG erfüllt. Aus welchen Gründen oder Motiven heraus der Verzicht erfolgte, ist dabei ebenso ohne Belang wie etwa der vorgebrachte "vergangenheitsbedingte" ao. Ertrag/Ergebnis aus dem Ausgleichsverfahren.

Dem diesbezüglichen Standpunkt der Bw, es sei sozusagen klar gewesen, dass ao. Erträge aus Vorjahren dem Geschäftsherrn zustehen würden, kann nicht gefolgt werden und steht er

in eindeutigem Widerspruch zur Vereinbarung in Punkt IV. des Gesellschaftsvertrages, worin zudem ausdrücklich auf den Gewinn einschließlich betriebsuntypischer Wertveränderungen abgestellt wird.

Abgesehen davon gilt festzuhalten, dass selbst der fälschlichen Zuordnung unter einen der Tatbestände nach § 2 KVG insofern rechtlich keine gravierende Bedeutung zukommt, als ein Wechsel zwischen den Ziffern des § 2 KVG möglich ist, weil grundsätzlich nach allen Ziffern Leistungen des Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft besteuert werden (vgl. dazu UFS 1.10.2003, RV/1171-W/02)."

4. Unmittelbare Beteiligung:

Im Gegenstandsfalle (zu ErfNr1) ist – wie sowohl aus der eigenen Sachverhaltsdarstellung als auch aus der vormaligen Gesellschaftsteuerklärung Kap 11 hervorkommt - weder in Streit gezogen, dass seitens des G1 eine Kapitaleinlage in die atypisch stille Gesellschaft erfolgte, noch deren Höhe von gesamt € 3.200.000. Laut Berufungseinwand liege allein deshalb keine Gesellschaftsteuerpflicht vor, weil mangels einer direkten/unmittelbaren Beteiligung des stillen Gesellschafters an der Bw (vormals B-GmbH) die Voraussetzungen für einen der Tatbestände nach § 2 KVG nicht erfüllt würden.

Dem ist entgegen zu halten:

Den gegenständlich stillen Beteiligten steht (stand) anhand des Gesellschaftsvertrages vom 9. September 2003 (über die "Errichtung einer stillen Gesellschaft") ein gewinnbeteiligtes Forderungsrecht gegenüber der A-GmbH (nachmalige B-GmbH, nunmehrige Bw) zu, sohin gem. § 5 Abs. 1 Z 3 KVG ein Gesellschaftsrecht an einer KapGes iSd KVG, sodass sie *als Gesellschafter dieser KapGes* gelten (§ 5 Abs. 2 KVG).

Entgegen der diesbezüglichen Berufungsargumentation liegt daher aufgrund der zustehenden Gesellschaftsrechte sehr wohl eine **unmittelbare Beteiligung** der stillen Gesellschafter am Unternehmen des Geschäftsherrn (der GmbH) vor und ist aufgrund der stillen Beteiligung an einer KapGes jedenfalls auch § 5 KVG zur Gänze anwendbar.

Insoweit die Berufung von einer bloß mittelbaren Beteiligung bzw. von einem "Großmutterverhältnis" oder "Großmutterzuschüssen" spricht, so erscheint dies dem UFS nach dem vorliegenden Sachverhalt nicht nachvollziehbar. Gegenständlich strittige Leistung wurde zweifelsfrei von G1 als stillem Gesellschafter, der als solcher unmittelbar an der B-GmbH beteiligt war, erbracht, dagegen in keinsten Weise durch eine hier nicht erkennbare Großmuttergesellschaft über eine Muttergesellschaft etwa indirekt an die B-GmbH.

Sollte die Bw – im Hinblick auf ihre eigene Sachverhaltsdarstellung – allenfalls verneinen, die Einlage/Leistung von Seiten des G1 sei deshalb, weil er auch Gesellschafter der 100%igen

Muttergesellschaft B-Holding GmbH gewesen wäre, sozusagen unter "Zwischenschaltung einer Holding" erbracht worden, so änderte dies ebenso nichts daran, dass im Gegenstandsfalle jedenfalls ein "Großmutterverhältnis" nicht existent ist.

Die Berufungsargumentation, es mangle an einer unmittelbaren Beteiligung des stillen Gesellschafters, geht somit ins Leere.

5. Doppelbesteuerung:

Im Hinblick auf den "zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung" gestellten, alternativen Berufungsantrag gilt es festzuhalten:

Dass die weiteren Leistungen (Umbuchungen/Übernahme von Darlehen, Verrechnungen auf das Konto der StGes etc. in den Folgejahren 2006 – 2008, ua. durch G1) durch die stillen Gesellschafter erfolgt sind, steht anhand der eigenen Argumentation der Bw dem Grunde nach außer Streit. Vorgebracht wird, dass diese Leistungen/Einlagenerhöhungen etc. nicht nochmals besteuert werden könnten, weil sie nur dem Ausgleich (Auffüllen) des zuvor (wg. der abweichenden Gewinnverteilung) entstandenen negativen Kapitalkontos der stillen Gesellschafter gedient hätten und damit die stillen Gesellschafter einer Verbindlichkeit gegenüber dem Geschäftsherrn nachgekommen wären bzw. bloß die Verlustzuweisung nachträglich getilgt hätten.

Dem ist aber zu entgegnen, dass im Bereich der Verkehrsteuern, wozu insbesondere auch die Gesellschaftsteuer zählt, jeder einzelne Vorgang, der einen steuerlichen Tatbestand erfüllt, für sich der Steuer unterliegt. Die einmal entstandene Steuerschuld kann somit nicht nachträglich, auch nicht durch Parteienvereinbarung, beseitigt werden. Eine Ausnahme hievon käme nur dann in Betracht, wenn im Gesetz ausdrücklich eine Bestimmung über eine steuerbefreite Rückgängigmachung – wie etwa in § 17 des Grunderwerbsteuergesetzes vorgesehen – verankert wäre. Das KVG enthält definitiv keine solche Bestimmung.

Darüberhinaus trifft den stillen Gesellschafter – wie oben unter 2. ausgeführt – keine Auffüllungsverpflichtung hinsichtlich eines durch Verluste entstandenen negativen Kapitalkontos, weder laufend noch im Falle der Beendigung der StGes. Lediglich spätere Gewinne sind zur Ausgleichung eines Passiv-Saldos zu verwenden.

Entgegen dem Vorbringen der Bw wurden daher tatsächlich im Laufe der Jahre durch die stillen Gesellschafter wiederholt Einlagenerhöhungen bzw. Leistungen iSd § 2 Z 2 – 4 KVG zum Zwecke der Kapitalstärkung und Sanierung des Geschäftsherrn getätigt, wozu sich diese Investoren ab Beteiligung im September 2003 auch ausdrücklich verpflichtet hatten (siehe den "Lagebericht" als Beilage zum Jahresabschluss 2004).

Zusammengefasst kann daher von einer "Doppelbesteuerung" keine Rede sein.

6. Ergebnis:

In Anbetracht der obigen Sach- und Rechtslage war daher der Berufung insgesamt der Erfolg zu versagen und spruchgemäß zu entscheiden.

Gegen die Bemessung der Steuer wurde im Übrigen kein Einwand erhoben.

Innsbruck, am 13. Juli 2011