



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. "Gesellschafterbeschluss vom 28. November 2005") 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 im gegenständlich relevanten Zeitraum – neben weiteren Gesellschaften (GmbHs) – auch die obigen stillen Gesellschafter G1, G3 und G5 als Gesellschafter beteiligt waren.

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 erging am 9. November 2005 ein Vorschlag der Geschäftsführung ua. folgenden Inhaltes:

"2. Der Jahresabschluss für das Geschäftsjahr 1.1.-31.12.2004 weist für die B-GmbH als

Geschäftsherr einen Jahresüberschuss für das Geschäftsjahr 2004 von € 6.436.806,74 (Anm.: d.i. im Wesentlichen das ao. Ergebnis) aus. Der auf den Geschäftsherrn entfallende Bilanzverlust beträgt nach Zuweisung des Jahresüberschusses € - 8.119.540,40 (Anm.: nach Verlustvortrag aus dem Vorjahr).

3. Es wird den Gesellschaftern vorgeschlagen, den Bilanzverlust 2004 auf neue Rechnung vorzutragen. ..."

Im **Gesellschafterbeschluss vom 28. November 2005** – abgeschlossen zwischen dem Geschäftsherrn und den zu diesem Zeitpunkt vorhandenen stillen Gesellschaftern - wurde daraufhin folgende Vereinbarung getroffen:

"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 ausgewiesene 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"

Laut Tz. 6 des Prüfberichtes wurden in den Folgejahren 2006 bis 2008 von den stillen Gesellschaftern G1, G2 und G4 teils Einlagenerhöhungen iSd § 2 Z 1 KVG getätigt, teils Leistungen iSd § 2 Z 2 bis 4 KVG durch Übernahme von aushaftenden Krediten/Darlehen des Geschäftsherrn in den privaten Bereich oder durch Umbuchung von Darlehen als Kapitaleinlage auf das Konto 91000 "atypisch stille Beteiligung" etc. erbracht. Zu diesen Sachverhalten wurde der Bw die Gesellschaftsteuer jeweils gesondert vorgeschrieben.

Zu gegenständlichem Sachverhalt ("abweichende Gewinnverteilung") hat das Finanzamt der Bw (vormalige B-GmbH) mit Bescheid vom 12. Oktober 2010, StrNr, gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 iVm § 2 Z 2 bis 4 Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (KVG), DRGBI 1, S 1058, idgF, die Gesellschaftsteuer im Betrag von € 36.768,54 vorgeschrieben und in der Begründung auf Tz. 8 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.

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 vorliege und der bekämpfte Bescheid 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 (z.B. 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.

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 hiervon keine neue Einlage, sondern lediglich der Ausgleich der Forderung (der Gesellschaft) durch Aufrechnung. Bei Besteuerung sämtlicher Vorgänge komme es daher zum Einen zur Besteuerung der Einlage (Verlustzuweisung), durch welche die Gesellschaft eine Forderung gegen die Gesellschafter halte, und zum Anderen zur Besteuerung der späteren Begleichung dieser Forderung (= durch Auffüllung des negativen Kapitalkontos). Insofern liege eine Doppelbesteuerung vor.

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

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Gesetzliche Grundlagen:

Nach **§ 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 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 (z.B. einer OG, KG oder GmbH) und dem stillen Gesellschafter besteht das Gesellschaftsverhältnis (= StGes). Die StGes ist eine reine Innen gesellschaft, die keine Firma hat, nicht in das Firmenbuch eingetragen wird und durch Abschluss des Gesellschaftsvertrages entsteht.

Die Einlage des Stillen (z.B. 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, Tatbestand nach § 2 Z 2 oder § 2 Z 4 lit b KVG ?

Das Finanzamt ist – unter Verweis auf Tz. 8 des Prüfberichtes – ausgegangen von der Verwirklichung des gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestandes nach § 2 Z 2 KVG, sohin von einer Leistung, die von den Gesellschaftern einer KapGes auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten *Verpflichtung* bewirkt wird. Die bescheidmäßige Vorschreibung erfolgte "gem. § 7 Abs. 1 Z 2 iVm § 2 Z 2 bis 4 KVG".

Wie aus einem Aktenvermerk des Prüfers im Prüfungsakt hervorkommt, ist dieser offensichtlich davon ausgegangen, dass zum Zeitpunkt der Vereinbarung mit Gesellschafterbeschluss vom 28. November 2005 der Gewinnanspruch der stillen Gesellschafter noch nicht entstanden war, folglich gegenständlicher Sachverhalt ("abweichende Gewinnvereinbarung") unter § 2 Z 2 KVG zu subsumieren sei.

Laut dem Schreiben der Geschäftsführung der B-GmbH vom 9. November 2005 war dem erstellten Jahresabschluss 2004 mit Prüfbericht des Wirtschaftsprüfers bereits der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk erteilt worden; beim dort angeführten Datum "7.12.2005" zum Prüfbericht kann es sich nach Ansicht des UFS nur um einen Schreibfehler handeln. Das bedeutet aber, der Gewinnanspruch der stillen Gesellschafter war zum Zeitpunkt des Gesellschafterbeschlusses am 28. November 2005 bereits entstanden.

Laut Punkt IV. des Gesellschaftsvertrages steht den stillen Gesellschaftern ein Gewinnanspruch im Ausmaß von gesamt 95 % des zum Jahresende ermittelten Gewinnes zu, erstmals zum 31. Dezember 2003. Ausdrücklich vereinbart wird, dass unter Gewinn das Ergebnis nach § 4 Abs. 1 EStG zu verstehen ist, und zwar "einschließlich sämtlicher betriebsuntypischer, auch das Anlagevermögen betreffender Wertveränderungen". Eine ausnahmsweise Regelung

hinsichtlich eines allfälligen ao. Ergebnisses in Zusammenhalt mit dem Ausgleichsverfahren der A-GmbH wurde nicht getroffen.

Wenn daher im Gesellschafterbeschluss vom 28. November 2005 abweichend zum Gesellschaftsvertrag die stillen Gesellschafter ihren gesamten Gewinnanteil (95 % des Jahresüberschusses von € 3.870.372,85) dem Geschäftsherrn überlassen und selbst je einen Verlustanteil übernehmen, dann haben die stillen Gesellschafter nach dem Dafürhalten des UFS einen Verzicht auf eine Forderung, d.h. auf den entstandenen Gewinnanspruch gegenüber der KapGes (Geschäftsherrn), iSd **§ 2 Z 4 lit b KVG** ausgeübt, der als "freiwillige Leistung eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen", der Gesellschaftsteuer unterliegt.

Als *freiwillig* sind nach st RSpr Leistungen anzusehen, die auf Verträgen oder Vorgängen beruhen, denen nicht der Charakter eines Gesellschaftsvertrages zukommt. Zur Steuerpflicht führt diesfalls jede Zuwendung durch einen Gesellschafter, die ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang erbracht wird. Der Beweggrund, der den Gesellschafter zur Leistung veranlasst, ist für die Freiwilligkeit ohne Bedeutung. Auch ein realpolitischer (wirtschaftlicher) Zwang oder die Erbringung zur Sanierung einer Gesellschaft steht der Freiwilligkeit der Leistung nicht entgegen (siehe zu vor: *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker* aaO, Rzn. 143-144 zu § 2 mit Judikaturverweisen).

Die Voraussetzung der "*Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte*" ist lt. EuGH dann gegeben, wenn die Leistung geeignet ist, das Wirtschaftspotential der begünstigten Gesellschaft zu erhöhen. Der EuGH hat insbesondere eine "Übernahme von Verlusten" und den "Verzicht auf eine Forderung" als Vorgänge angesehen, die das Gesellschaftsvermögen erhöhen. Nach hA genügt es für die Steuerbarkeit nach § 2 Z 4 KVG, wenn die Leistung *objektiv* geeignet ist, den Wert eines Gesellschaftsrechtes zu erhöhen. Es reicht hiefür die *Möglichkeit* der Erhöhung, der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung ist nicht erforderlich (siehe dazu wiederum: *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker* aaO, Rzn. 176-178 zu § 2 mit einer Vielzahl an Verweisen auf EuGH-Judikatur und Literatur).

Wenn daher gegenständlich die stillen Gesellschafter außerhalb eines gesellschaftsvertraglichen Zwanges, nämlich im Beschluss 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:

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 – siehe oben unter 2. – 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 – di. die Übernahme von Verlustanteilen aufgrund einer abweichenden Gewinnverteilung 2004 – wurde lt. Gesellschafterbeschluss vom 28. November 2005 zweifelsfrei von den stillen Gesellschaftern als unmittelbar an der B-GmbH Beteiligte erbracht, dagegen in keiner 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 vermeinen, die Leistung sei von jenen stillen Gesellschaftern erbracht, welche - allerdings nur teilweise – auch Gesellschafter der 100%igen Muttergesellschaft B-HoldingGmbH waren, dass also insofern die "Zwischenschaltung einer Holding" vorliege, so änderte dies ebenso nichts daran, dass im Gegenstandsfall jedenfalls ein "Großmutterverhältnis" nicht existent ist.

5. Doppelbesteuerung:

Im Hinblick auf den Berufungsantrag, in eventu entweder gegenständlichen Gesellschaftssteuerbescheid oder aber die Bescheide betr. die weiteren Leistungen von stillen

Gesellschaftern in den Folgejahren aufzuheben, um "eine Doppelbesteuerung zu vermeiden", gilt es festzuhalten:

Dass diese weiteren Leistungen (Umbuchungen/Übernahme von Darlehen, Verrechnungen auf das Konto der StGes etc.) durch die stillen Gesellschafter erfolgt sind, steht anhand der eigenen Argumentation der Bw dem Grunde nach außer Streit. Es wird lediglich vorgebracht, diese Leistungen/Einlagenerhöhungen etc. könnten nicht nochmals besteuert werden, da 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 hiervon 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 11. Juli 2011