

GZ. RV/0929-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 19. März 1999 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO von Amts wegen und Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Gesellschaftsteuerbescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO wie folgt abgeändert:

Die Gesellschaftsteuer wird mit € 45.068,28 festgesetzt.

(2% gemäß § 9 Abs. 1 KVG idF BGBl. 818/1993 von € 1.781.600,27 und

1% gemäß § 9 Abs. 2 KVG idF BGBl. 818/1993 von € 943.631,01)

### 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

Mit Eingabe vom 7. Jänner 1994 meldete die RRVT GmbH ihren Zusammenschluss nach Artikel IV UmgrStG als Treuhänderin für atypisch stille Beteiligte mit der Bw. als Geschäfts-

herrin mit dem Wortlaut:

"....."

*Die einbezahlte Einlage beträgt S 11,250.000,-- und wurde am 31.12.1993 einbezahlt.*

*Wir bitten, die Steuer der RzRA GmbH vorzuschreiben*

"....."

beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien an.

Das Finanzamt setzte für diesen Erwerb von Gesellschaftsrechten nach § 2 Z 1 KVG idF BGBI. 818/1993 (in der Folge: KVG) mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 28. Februar 1994 ausgehend von der erklärten Gegenleistung gegenüber der Bw Gesellschaftsteuer in Höhe von S 225.000,00 fest.

In der Folge wurde die atypisch stille Beteiligung von der RRVT GmbH in eine Aktiengesellschaft eingebbracht.

Unter § 1 Vertragsgegenstand des Einbringungsvertrages wurde Folgendes ausgeführt:

*"Die Einbringende überträgt treuhändig für die in der Beilage genannten Anleger Vermögen mit einem Verkehrswert in Höhe von S 14,368.750,00 an die Übernehmende. Das übertragene Vermögen umfasst eine atypisch stille Einlage an der RzRA GmbH mit einem Nominalwert von S 8,250.000,00 und ein an diese Gesellschaft gewährtes Darlehen in Höhe von S 15,400.000,00 unter Berücksichtigung der unbaren Entnahmen gemäß § 4. Die atypisch stille Einlage und das an die RzRA GmbH gewährte Darlehen bilden den Gegenstand dieses Sacheinlagevertrages."*

Am 7. Jänner 1999 erging an die RRVT GmbH u.a. in Bezug auf die atypisch stille Einlage und Darlehen an die Bw. ein Ersuchen, die Treuhandverträge und Zeichnungsscheine mit den Treugebern in Kopie vorzulegen sowie eine Anfrage über die Höhe der Einzahlungen (Stille Beteiligungen samt Darlehen) bis zum Zeitpunkt der Anfrage bzw. bis 31. Dezember 1994.

Weiters erging am 28. Jänner 1999 nach Einsichtnahme in den Veranlagungsakt der Bw. beim Finanzamt für Körperschaften eine Anfrage des Finanzamtes an die Bw. mit folgenden Inhalt:

*"Um vollständige Offenlegung der Darlehensvereinbarung wie auch der Vereinbarung zwischen Treuhänder und Treugeber unter Vorlage von Kopien allfälliger Urkunden und Schriften wie z.B. Zeichnungsscheine, Besprechungsprotokolle, Gesellschafter- oder Vorstandsbeschlüsse wird ersucht.*

*Insbesonders wird um Bekanntgabe von Laufzeit, Verzinsung, Rückzahlungsbedingungen und Zeitpunkt der Zuzählung gebeten.*

*In welchem Zusammenhang steht die Darlehengewährung mit der Vereinbarung über die*

*stille Gesellschaft?*

*Wann, zu welchem Zeitpunkt und in welcher Höhe erfolgten die Bahrvorlagen des Gesellschafters bzw. des Doppelgesellschafters?*

*Mit welchem Zinssatz wurden diese verzinst?"*

In teilweiser Beantwortung dieser Anfragen teilte die RRVT GmbH Folgendes mit:

*"Stand lt. Bilanz 31.12.1994 (lt. Anfrage vom 7. Jan. 1999)*

*Eigenkapital ATS 11.250.000,00*

*Darlehen ATS 26.250.000,00*

*Laufzeit Darlehen 31.12.2000*

*Verzinsung: unverzinslich*

*Rückzahlungsbedingungen: laufende Tilgungen laut Darlehensvorvertrag*

*Zeitpunkt der Zuzählung: 31.12.1993*

*Das Gesellschafterdarlehen wurde im Zuge der Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft von den Treugebern gewährt. Es erfolgten keine Bahrvorlagen des Gesellschafters."*

Der Beantwortung wurde lediglich jeweils ein Konzept eines Zeichnungsscheines (R-Beteiligung Nr. 45), eines Treuhandvertrages und eines Darlehensvorvertrages ange- schlossen.

Der Zeichnungsschein ist als Angebot des Zeichners und Treugebers an die RRVT GmbH auf Abschluss einer Treuhandvereinbarung über eine Treuhandbeteiligung an der Bw. konzipiert.

Im Zeichnungsschein ist im Wesentlichen Folgendes vereinbart:

*"Aufgrund dieser Treuhandvereinbarung beauftrage ich Sie, nach den von mir akzeptierten Bestimmungen der Beteiligungsverträge (Vertrag über eine atypisch stille Gesellschaft zwischen der RzRA GmbH und der RRVT GmbH, Darlehensvorvertrag zwischen der RzRA GmbH und der RRVT GmbH, Treuhandvertrag zwischen dem Zeichner der R-Beteiligung Nr. 45 und der RRVT GmbH betreffend die atypisch stille Beteiligung bzw. das Darlehen) auf meine Rechnung eine Treuhandbeteiligung an der RzRA GmbH mit einer Zeichnungssumme in Höhe von ..... (mindestens S 100.000,--, höhere Beträge müssen durch 100.000 ganzzahlig teilbar sein) ..... zu erwerben und zu halten. Die Zeichnungssumme setzt sich aus S ..... stille Einlage und aus S ..... Darlehen zusammen. Die im Prospekt beispielsweise angeführte Aufteilung beträgt 30% stille Einlage und 70% Darlehen. Sie sind berechtigt, die von mir angebotene Zeichnungssumme zu kürzen. Mit der Annahme dieses Angebotes werden Sie mir auch die tatsächliche Höhe meiner Zeichnungssumme mitteilen. An dieses Angebot bin ich bis 30. Dezember 1993 gebunden. Ich werde die Einzahlung*

*meiner Zeichnungssumme so rechtzeitig vornehmen, dass diese bis spätestens 30. Dezember 1993 auf dem Konto der RRVT GmbH ..... gutgeschrieben ist.*

....."

Lt. vorgelegtem Vertragskonzept "*Treuhandvertrag betreffend atypisch stille Beteiligung*" beauftragt der Treugeber (Zeichner der Serie R-Beteiligung Nr. 45) den Treuhänder (RRVT GmbH) sich im eigenen Namen für Rechnung des Treugebers mit der im Zeichnungsschein genannten Einlage an der Gesellschaft (Bw.) zu beteiligen und diese Beteiligung zu verwalten.

Der Treuhänder übernimmt die vom Treugeber zur Verfügung gestellte Einlage und leitet sie widmungsgemäß an die Gesellschaft weiter.

Ausdrücklich wird auch festgehalten, dass die Zeichnung der "R-Beteiligung Nr. 45" jeweils über volle öS 100.000,-- Nominale lt. Zeichnungsschein möglich ist.

Weiters wird im Treuhandvertrag ausgeführt, dass der Treugeber alle Zahlungen auf die vom Treuhänder bekanntgegebenen Konten zu den sich aus dem Zeichnungsschein ergebenden Fälligkeiten zu leisten hat.

Das vorgelegte Konzept über den Darlehensvorvertrag weist folgenden Inhalt auf:

*"Darlehensvorvertrag*

*abgeschlossen zwischen der*

*1. RRVT GmbH (im folgenden kurz "Treugeber" oder "Darlehensgeber") einerseits und der*

*2. RzRA GmbH (im folgenden kurz "Gesellschaft" oder "Darlehensnehmer" andererseits*

*wie folgt:*

*1. Der Darlehensgeber verpflichtet sich, dem Darlehensnehmer ein Darlehen in der Höhe von S 70.000,-- zur Verfügung zu stellen. Der Darlehensgeber ist im Einvernehmen mit dem Darlehensnehmer berechtigt, das Darlehen auch über diesen Betrag hinaus zu erhöhen. Weiters ist der Darlehensgeber berechtigt, das Darlehen auch auf Rechnung von Treugebern zu gewähren.*

*2. Der Darlehensbetrag ist spätestens am 31.12.1993 zur Verfügung zu stellen.*

*3. Das Darlehen wird unverzinslich zur Verfügung gestellt.*

*4. Das Darlehen wird am 30.6.1996, 30.6.1997, 30.6.1998, 30.6.1999 und am 30.6.2000 zu je 20% getilgt.*

*5. Eine vorzeitige Kündigung des Darlehens ist ausgeschlossen. Davon unbenommen bleibt das Recht beider Vertragsparteien, diese Vereinbarung aus wichtigem Grund wegen einer groben, nachhaltigen Vertragsverletzung aufzukündigen*

*6. ....*

*7. .... "*

Auf Grund dieses Sachverhaltes wurde das Gesellschaftsteuerverfahren mit dem angefochtenen Bescheid vom 19. März 1999 sinngemäß mit der Begründung wieder aufgenommen, dass als neue Tatsache hervorgekommen war, dass zur stillen Einlage ein fest verbundenes zinsenfreies Darlehen gewährt wurde.

Die Gesellschaftsteuer wurde ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 37,500.000,-- (stille Einlage S 11,250.000,00 und Darlehen S 26,250.000,00) mit einem Steuersatz von 2% festgesetzt.

Die dagegen rechtzeitig eingebrachte Berufung richtete sich sowohl gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens wie auch gegen die Gesellschaftsteuerfestsetzung.

Im Besonderen wendete die Bw. den Eintritt der Verjährung, das Nichtvorliegen von Wiederaufnahmegründen und die Unzulässigkeit der Einbeziehung von Darlehen in die Bemessungsgrundlage ein.

Zur Verjährung meinte die Bw., der Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft sei am 31. Dezember 1993 abgeschlossen worden. Die Einbeziehung des Gesellschafterdarlehens in die Bemessungsgrundlage sei erstmals am 7. Jänner 1999 Gegenstand behördlicher Erhebungen gewesen.

Im Falle der (von der Bw. bestrittenen) Richtigkeit der behördlichen Überlegungen wäre die Steuerschuld hiefür bereits am 31. Dezember 1993 entstanden und demgemäß die Verjährung am 31. Dezember 1998/1. Jänner 1999 eingetreten.

Zur Wiederaufnahme wendete die Bw. im Wesentlichen ein, dass die Darlehen nicht in die Bemessungsgrundlage aufgenommen hätten werden dürfen.

Zur Gesellschaftsteuerfestsetzung bemerkte die Bw., dass Treugeberdarlehen nicht der Gesellschaftsteuer unterlägen.

Auf Grund eines Ersuchens des Finanzamtes legte die Bw. eine Kopie des Gesellschaftsvertrages über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft vom 31. Dezember 1993 vor.

In diesem Gesellschaftsvertrag ist u.a. ausgeführt, dass der atypisch stille Gesellschafter berechtigt ist, seine Einlage als Treuhänder für Dritte zu den Bedingungen des Zeichnungsscheines der Serie "R-Beteiligung Nr. 45" aufzubringen, die der Geschäftsherr kennt und deren Geltung er vorbehaltlos akzeptiert (Pkt. 2. des § 4 "Atypisch stille Einlage").

Laut § 6 "Gewinn- und Verlustbeteiligung/Vermögensbeteiligung" des Gesellschaftsvertrages ist der atypisch stille Gesellschafter im Verhältnis seiner atypisch stillen Einlage zum Stammkapital des Geschäftsherrn und zu den nominellen Vermögenseinlagen allfälliger übriger atypisch stiller Gesellschafter andererseits beteiligt.

Gleiches gilt für die Vermögensbeteiligung.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Juni 1999 als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid wegen teilweiser Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 9 Abs. 2 lit. 1 a KVG dahingehend abgeändert, dass an Stelle von bisher S 750.000,00 Gesellschaftsteuer nunmehr S 620.153,00 (entspricht € 45.068,28) festgesetzt wurde.

In dem dagegen eingebrochenen Vorlageantrag wurde angeregt, das Berufungsverfahren bis zum Vorliegen der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes über die Beschwerde in einem ähnlich gelagerten Fall (GZ. 99/16/0192) auszusetzen.

Dem wurde seitens der Finanzlandesdirektion Wien mit Aussetzungsbescheid vom 15. Oktober 1999 Rechnung getragen.

Über diese Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nunmehr am 6. November 2002, Zlen. 2002/16/0241, 0242 entschieden.

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

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua. dann zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Eine amtswegige Wiederaufnahme wäre nach Eintritt der Verjährung nicht mehr zulässig.

Auf Grund des § 209 Abs. 1 BAO wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des

Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Der Gesellschaftsteuerbescheid vom 28. Februar 1994 ist auf die Festsetzung der Gesellschaftsteuer für die durch den Zusammenschluss am 31. Dezember 1993 zwischen der RRVT GmbH und der Bw. erfolgte atypisch stille Beteiligung der RRVT an der Bw gerichtet und unterbricht somit die Verjährung für die Gesellschaftsteuerfestsetzung dieses am 31. Dezember 1993 verwirklichten Erwerbes von Gesellschaftsrechten nach § 2 Z 1 KVG.

Zweifelsfrei stellen der Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Beteiligung, die Zeichnungsscheine, die Treuhandverträge und die Darlehensvorverträge eine vertragliche Einheit dar.

Im Besonderen wird auf Pkt. 2. des § 4 "Atypisch stille Einlage" im Gesellschaftsvertrag verwiesen, womit der atypisch stille Gesellschafter berechtigt ist, seine Einlage als Treuhänder für Dritte zu den Bedingungen des Zeichnungsscheines der Serie "R-Beteiligung Nr. 45" aufzubringen, die der Geschäftsherr kennt und deren Geltung er vorbehaltlos akzeptiert.

Entsprechend dem vorgelegten Muster eines Zeichnungsscheines "R-Beteiligung Nr. 45" wird die stille Gesellschafterin RRVT GmbH als Treuhänderin von Treugebern beauftragt unter Bezugnahme auf die übrigen o.a. Verträge auf Rechnung der Treugeber eine Treuhandbeteiligung an der Bw. zu erwerben.

Der Auftrag lautet ausdrücklich auf eine Zeichnungssumme, welche stille Beteiligung und Darlehen umfasst.

Darüber hinaus verpflichtete sich die RRVT GmbH, also die TREUHÄNDERIN lt. vorgelegtem Muster eines Darlehensvorvertrages der Bw. ein Darlehen zu gewähren (auch wenn in diesem Vertrag die RRVT offensichtlich irrtümlich als Treugeberin bezeichnet wird).

Die RRVT konnte als Treuhänderin nur Beteiligungen für die einzelnen Treugeber erwerben, wenn sie für ihre Beteiligung eine Einlage zuzüglich eines unverzinslichen Darlehens von insgesamt mindestens S 100.000,-- aufbrachte und somit das Darlehen insoweit zu gewähren hatte, als sie die Zeichnungssumme nicht durch eine Einlage aufbrachte.

Die Tatsache, dass lt. Zeichnungsschein die Aufteilung von 30% stille Einlage und 70% Darlehen als "beispielsweise" bezeichnet wurde und es somit denkbar wäre, dass die Treuhänderin für einzelne Treugeber stille Einlagen zu erbringen gehabt hätte, ohne dass ein Darlehen zu gewähren gewesen wäre, ändert nichts daran, dass die Aufbringung der Zeichnungssumme undingbare Voraussetzung für die Gewährung der jeweiligen stillen Beteiligung

war, und dass somit das Darlehen insoweit aufzubringen war, als keine Einlage geleistet wurde.

Tatsächlich erfolgte die Aufbringung der Zeichnungssumme zumindest für die Gesamtheit der Treugeber und somit im Verhältnis zwischen Treuhänderin und der Bw. als Geschäftsherr im Verhältnis 30:70 zwischen Einlage und Darlehen.

Auch ist aus dem offengelegten Sachverhalt und den vorgelegten Unterlagen kein anderer Grund ersichtlich, warum die über die Treuhänderin zu beteiligenden Anleger zu Gunsten der Bw. mittelbar oder unmittelbar unverzinsliche Darlehen erbringen sollten, als dadurch eine von der Bw. für die treuhändige Beteiligungen ausbedungene Gegenleistung zu erbringen.

Selbst wenn die Zuzählung der Darlehen nicht unmittelbar von der Treuhänderin erfolgte, wie zumindest im Berufungsverfahren behauptet - entsprechende Belege über die Zahlungsflüsse und die einzelnen Konten, aus denen die Zurechnung der Leistungen ableitbar gewesen wäre, wurden nicht vorgelegt, und aus dem vorgelegten Muster des Zeichnungsscheines geht im Gegenteil hervor, dass die Zeichnungssumme, welche aus der Einlage und aus dem Darlehensbetrag besteht, vom jeweiligen Treugeber auf das Konto der Treuhänderin zu zahlen war, war die Verpflichtung zur Zuzählung der Darlehen gemeinsam mit der jeweiligen Einlage als Teil der Zeichnungssumme unabdingbare Voraussetzung für eine entsprechende Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft.

In diesem Zusammenhang wird auch auf den im Sachverhalt angeführten Einbringungsvertrag hingewiesen, mit welchem die RRVT GmbH als Treuhänderin ihre Beteiligung an der Bw. in eine AG einbringt, wobei laut Diktion im Einbringungsvertrag das von der TREUHÄNDERIN übertragene Vermögen eine stille Einlage und ein Darlehen umfasst.

Bemessungsgrundlage im Sinne des § 8 Z. 1 KVG für den Erwerb der Gesellschaftsrechte ist jedenfalls 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 offenkundig auf eine bestimmte Schuld bezogenen, für den Erwerb einer atypisch stillen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des KVG erforderlichen Leistung durch die Treugeber erbringen lässt, hat der Treuhänder den Leistungserfolg herbeigeführt und somit die Leistung bewirkt, selbst wenn die Leistungshandlung vom Treugeber als Dritten gesetzt wurde.

Im Hinblick auf die Aussetzung der Berufung ist darauf hinzuweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 6. November 2002, 2002/16/0241, 0242, der Rechtsansicht, dass beim Erwerb von Genussrechten von einem Dritten geleistete Zuzahlungen keiner Gesellschaftsteuer unterliegen können, nicht gefolgt ist, sondern eine Gesellschaftsteuerpflicht von Leistungen einer Muttergesellschaft, damit die Tochter Genussrechte erwerben kann, im Falle einer finalen Verknüpfung zwischen Erwerb der Genussrechte und den Leistungen, bejahte.

Soweit eine Überschuldung bestand, war der ermäßigte Steuersatz nach § 9 Abs. 2 lit. 1 a KVG anzuwenden.

Die Gesellschaftsteuer berechnet sich daher wie folgt:

gemäß § 9 Abs. 1 KVG 2% von S 24,515.354,24 (entspricht € 1.781.600,27) = S 490.307,00 (entspricht € 35.632,00) und

gemäß § 9 Abs. 2 KVG 1% von S 12,984.645,76 (entspricht € 943.631,01) = S 129.846,00 (entspricht 9.436,28),

Die Gesellschaftsteuer beträgt somit insgesamt S 620.153,00 (entspricht € 45.068,28)

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 16. Mai 2003