



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Eidos Deloitte & Touche Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung 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

Mit Gesellschaftsvertrag vom 20. und 21. Dezember 1995 beteiligte sich die I. GmbH an der Bw. mit einer Einlage von S 10.000.- als "atypisch stiller Gesellschafter". Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass weitere Einlagen als stiller

Gesellschafter in Höhe von S 7,440.000,00 und S 7,740.000,00 und Gesellschafterdarlehen in Höhe von S 66,960.000,00 und S 50,310.000,00 geleistet worden waren.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt die Gesellschaftsteuer von einer Bemessungsgrundlage (atypisch stille Einlagen und Gesellschafterdarlehen) von S 132,450.000.- ( $\times 1\% = S 1,324.500.-$ /Euro 96.255,17, ds 1% von einer Bemessungsgrundlage von Euro 9,625.516,89) fest.

Die fristgerecht dagegen erhobene Berufung wurde als unbegründet abgewiesen. Gegen diese Berufungsentscheidung wurde Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben.

Mit Erkenntnis vom 19.12.2002, 99/16/0272 hob der Verwaltungsgerichtshof den Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf und erläuterte dazu: "Im Beschwerdefall wurden vom Prüfungsorgan auch die in zeitlichem Zusammenhang mit der Leistung der in Rede stehenden stillen Einlagen gewährten Darlehen in die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer einbezogen. Die Prüferin verwies dabei auf eine "untrennbare kausale Verknüpfung" zwischen Einlagen und den Darlehensbeträgen vom 20./21.12.1995. Die belangte Behörde hat es unterlassen, die diesbezüglichen Vereinbarungen dem Verwaltungsgerichtshof vorzulegen. Nach den unwidersprochenen Beschwerdeausführungen wurden die Darlehen zinsfrei gewährt. Aus dem in den Akten erliegenden Gesellschaftsvertrag ist nicht erkennbar, dass die Darlehensbeträge eine Beteiligung am Gewinn oder am Liquidationserlös nach sich zögen. Vielmehr bemisst sich die Gewinnbeteiligung nach dem ausdrücklichen Wortlaut des Gesellschaftsvertrages allein nach dem "festen einbezahlten Kapitalkonto". Das Kapitalkonto ist die geleistete Einlage. Im angefochtenen Bescheid wurden zu den Darlehensbeträgen keinerlei Feststellungen getroffen. Insbesondere wurde nicht begründet, auf Grund welcher Umstände der Nennbetrag dieser Darlehensforderungen als Gesellschaftsrechte iSd § 5 Abs. 1 KVG in Betracht kommen sollten.... Mit diesem Begründungsmangel hat die belangte Behörde aber Verfahrensvorschriften außer Acht gelassen, bei deren Einhaltung sie zu einem anderen Bescheid hätte kommen können".

Im nunmehrigen fortgesetzten Verfahren wurden Beweise erhoben durch Einsicht in den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung, die Treuhandvereinbarung zwischen dem jeweils im Zeichnungsschein des Beteiligungsanbotes 79/80 genannten Zeichner ("Treugeber") und der I-GmbH ("Treuhanderin"), das Anbot zum Abschluss eines Treuhandvertrages der Beteiligung 79/80 - Bw. atypisch stille Gesellschaft (die Formulare "Zeichnungsschein"), sowie in die Bemessungsakten betreffend Darlehensvereinbarungen (Beteiligung 79 und Beteiligung 80).

Folgender Sachverhalt wurde festgestellt:

**I.) Anlässlich der Betriebsprüfung wurden Formulare der Zeichnungsscheine vorgelegt, die ein Konvolut aus folgenden Vertragswerken bilden:**

- 1.) Anbot zum Abschluss eines Treuhandvertrages der Beteiligung 79/80 - Bw. atypisch stille Gesellschaft
- 2.) Gesellschaftsvertrag (atypisch stille Gesellschaft)
- 3.) Darlehensvereinbarung
- 4.) Treuhandvereinbarung

zu 1.) Im Anbot zum Abschluss eines Treuhandvertrages der jeweiligen Beteiligung....atypisch stille Gesellschaft beauftragt der jeweilige Zeichner die I-GmbH auf der Grundlage des Treuhandvertrages eine atypisch stille Beteiligung auf seine Rechnung zu erwerben, wobei ein Anteil aus S 10.000,00 atypisch stiller Einlage und S 90.000,00 (Beteiligung 79) bzw. S 65.000,00 (Beteiligung 80) Gesellschafterdarlehen besteht.

Der Text lautet auszugsweise:

*"Ich stelle Ihnen auf Grund der Bedingungen der Treuhand-, Gesellschafts- und Darlehensverträge für die....Beteiligung das Anbot auf Abschluß eines Treuhandvertrages in Höhe eines Treuhandbetrages von (mindestens S 100.000,00/S 600.000,00 höhere Beträge müssen durch 100.000,00/75.000,00 ganzzahlig teilbar sein)....in Worten Schilling....Ich beauftrage Sie unwiderruflich auf der Grundlage des Treuhandvertrages eine atypisch stille Beteiligung auf meine Rechnung zu erwerben und dem Geschäftsherrn ein Darlehen zu gewähren, wobei ein Anteil aus S 10.000,00 atypisch stiller Einlage und S 90.000,00/S 65.000,00 Gesellschafterdarlehen besteht. Die Zahlungsverpflichtung besteht in Höhe des Treuhandbetrages....ich verpflichte mich unwiderruflich, den gesamten Treuhandbetrag bis spätestens 20. Dezember 1995 zu überweisen."*

ad 2.) Gesellschaftsvertrag (atypisch stille Gesellschaft)

Der zweite Satz des Punktes X. lautet:

*"Falls im Zusammenhang mit der atypisch stillen Beteiligung dem Geschäftsherrn auch ein Gesellschafterdarlehen gewährt wurde, ist eine Übertragung der atypisch stillen Beteiligung nur gemeinsam mit einer Übertragung des allenfalls noch aushaftenden Gesellschafterdarlehens möglich."*

Der vom Verwaltungsgerichtshof angesprochene Punkt V.3.) des Gesellschaftsvertrages vom 20. und 21. Dezember 1995 lautet folgendermaßen:

*"Das unter Berücksichtigung des Punktes IX. Abs. 1 ermittelte jährliche Ergebnis der GmbH ist dem atypischen stillen Gesellschafter im Verhältnis seines festen einbezahlten Kapitalkontos zum Kapitalkonto des Geschäftsherrn zum jeweiligen Abschlußstichtag zuzuweisen, wobei dem atypisch stillen Gesellschafter ausgleichsfähige Verluste bis zu einem Betrag in der Höhe von bis zur 12-fachen Einlage, das heißt je S 10.000,00 Einlage S 120.000,00 Verluste vorrangig zugewiesen werden."*

ad 3.) Darlehensvereinbarungen

In der Darlehensvereinbarung zu Beteiligung 79 jeweils vom 20. und 21. Dezember 1995 zwischen der I-GmbH als Darlehensgeberin und der Bw. als Darlehensnehmerin wurde auszugsweise Folgendes vereinbart:

*"1. Die Darlehensgeberin verpflichtet sich, der Darlehensnehmerin....einen Betrag von S 90.000,00 je atypisch stillen Gesellschaftsanteil von S 10.000,00 bzw. das entsprechende Vielfache davon, als unverzinstes Gesellschafterdarlehen zu gewähren.*

*2.....Diese Darlehensvereinbarung wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und endet frühestens nach vollständiger Tilgung des gewährten Darlehens oder mit dem Ausscheiden der Darlehensgeberin (ganz oder teilweise) aus der "Bw."*

*3. Im Falle des Ausscheidens (ganz oder teilweise) der Darlehensgeberin aus der "Bw." durch Kündigung oder aus anderen, im Gesellschaftsvertrag unter Pkt. XI. geregelten Gründen, ist sowohl die Darlehensgeberin wie auch die Darlehensnehmerin berechtigt, das jeweils anteilig aushaftende Gesellschafterdarlehen zum Zeitpunkt des Ausscheidens aus der GmbH zu kündigen und die Auszahlung des aushaftenden Betrages sechs Monate nach Wirksamkeit des Ausscheidens zu verlangen. Im Falle des Ausscheidens durch Insolvenzverfahrenseröffnung oder der Exekutionsführung auf den Anteil des atypisch stillen Gesellschafters gelten auch für die Darlehensrückführung sinngemäß die Punkte XIII.2. und XIII.3. des Gesellschaftsvertrages.*

*4. Eine Übertragung (Abtretung) der Darlehensforderung ist nur dann zulässig und wirksam, wenn gleichzeitig die Mitübertragung des zuzuordnenden atypisch stillen Gesellschaftsanteiles*

*der Darlehensgeberin an den Übernehmer erfolgt. Eine Übertragung kann jeweils nur mit Wirkung zum Beginn des Geschäftsjahres erfolgen. Analog der Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages Pkt. X., ist die Darlehensnehmerin von der Übertragung spätestens drei Monate vor dem Ende des laufenden Geschäftsjahres von der beabsichtigten Übertragung zu verständigen."*

Auf Grund eines Ergänzungsvorhaltes des Finanzamtes teilte die Bw. am 20.5.1997 mit, dass ein Gesellschafterdarlehen in Höhe von S 66,960.000,00 gewährt wurde.

In der Darlehensvereinbarung zu Beteiligung 80 jeweils vom 20. und 21. Dezember 1995 zwischen der I-GmbH als Darlehensgeberin und der Bw. als Darlehensnehmerin wurde auszugsweise Folgendes vereinbart:

*"1. Die Darlehensgeberin verpflichtet sich, der Darlehensnehmerin gegen erste Aufforderung einen Betrag von S 65.000,00 je atypisch stillen Gesellschaftsanteil von S 10.000,00 bzw. das entsprechende Vielfache davon, als unverzinstes Gesellschafterdarlehen zu gewähren.*

*2. Das Darlehen wird bei Kündigung der Beteiligung in einem Betrag rückgeführt. Das Darlehen ist gegenüber den Fremdmitteln des Geschäftsherrn nachrangig zu bedienen. Die Darlehensnehmerin ist berechtigt, das Gesellschafterdarlehen auch vorzeitig rückzuführen. Diese Darlehensvereinbarung wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und endet frühestens nach vollständiger Tilgung des gewährten Darlehens oder mit dem Ausscheiden der Darlehensgeberin (ganz oder teilweise) aus der "Bw."*

*3. Eine Übertragung (Abtretung) der Darlehensforderung ist nur dann zulässig und wirksam, wenn gleichzeitig die Mitübertragung des zuzuordnenden atypisch stillen Gesellschaftsanteiles der Darlehensgeberin an den Übernehmer erfolgt. Eine Übertragung kann jeweils nur mit Wirkung zum Beginn eines Geschäftsjahres erfolgen. Analog der Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages Pkt. X. ist die Darlehensnehmerin von der Übertragung spätestens drei Monate vor dem Ende des laufenden Geschäftsjahres von der beabsichtigten Übertragung zu verständigen."*

Auf Grund eines Ergänzungsvorhaltes des Finanzamtes teilte die Bw. am 20.5.1997 mit, dass ein Gesellschafterdarlehen in Höhe von S 50,310.000,00 gewährt wurde.

ad 4.) Treuhandvereinbarung

*Das Prinzip der Beteiligung 79/80:*

*1.1. Die Beteiligung stellt eine atypische stille Beteiligung an der Bw., im folgenden kurz Geschäftsherr genannt, in Verbindung mit einem Gesellschafterdarlehen dar, die von der I-GmbH als Treuhänderin für die Zeichner der Anteile, gehalten wird.*

2.1. Der Treugeber beauftragt die Treuhänderin, sich im eigenen Namen, aber für Rechnung des Treugebers, mit dem im Zeichnungsschein genannten Betrag am Unternehmen des Geschäftsherrn als atypisch stiller Gesellschafter zu beteiligen und diese Beteiligung zu verwalten.

## **II.) Die Einsicht in den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ergab Folgendes:**

In der Beilage zur Bilanz 31. 12. 1995 der Bw., 7998/7/II/JP, Tz 10., wurde zur atypisch stillen Gesellschaft erläutert:

*"Aufgrund des Vertrages vom 20. und 21. Dezember 1995 sowie Nachtrag vom 8. und 9. Jänner 1996 ist die "I-GmbH" als atypisch stiller Gesellschafter eingetreten. Gemäß Punkt III. des Vertrages bringt die I-GmbH mindestens S 10.000,00 als Einlage, die in das Vermögen des Geschäftsherrn übergeht, ein.*

*Eine Erhöhung der Einlage ist im Einvernehmen mit dem Geschäftsherrn möglich. Die tatsächlich geleistete Einlage beläuft sich auf S 7,440.000,00 bzw. S 7,740.000,00 und wird von der "I-GmbH" treuhändig für eine Vielzahl von Beteiligten gehalten.*

*Übernimmt der stille Gesellschafter Verluste, die über die eingezahlte Einlage hinausgehen, so ist er für den Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Geschäftsherrn verpflichtet, die Differenz zwischen übernommenen Verlusten und bezahlter Einlage nachzuschließen.*

*Am Vermögen ist der atypisch stille Gesellschafter im Verhältnis der nominellen einbezahlten Einlagen und Gesellschafterdarlehen zum Kapitalkonto des Geschäftsherrn beteiligt. Das jährliche Ergebnis der Gesellschaft ist zur Gänze dem atypisch stillen Gesellschafter unter Berücksichtigung eines Gewinnvorwegs gemäß Punkt IX. Abs. 1. des Gesellschaftsvertrages zuzuweisen.*

*Der atypisch stille Gesellschafter übernimmt operative Verluste bis zu einem Betrag in Höhe der 12-fachen Einlage."*

## **III.) Die Einsicht in die dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien vorgelegten Überweisungsbelege ergab, dass Gesellschaftseinlage und Gesellschafterdarlehen gemeinsam überwiesen wurden:**

1.) Überweisung vom 31.8.1995: Beteiligung 79....Einzahlung auf die atypisch stille Beteiligung: Gesellschaftseinlage: S 530.000,00

Gesellschafterdarlehen: S 4,770.000,00

Zusammen: S 5,300.000,00

2.) Überweisung vom 3.10.1995: Beteiligung 79....Einzahlung auf die atypisch stille Beteiligung: Gesellschaftseinlage: S 380.000,00

Gesellschafterdarlehen: S 3,420.000,00

Zusammen: S 3,800.000,00

3.) Überweisung vom 9.11.1995: Beteiligung 79....Einzahlung auf die atypisch stille Beteiligung: Gesellschaftseinlage: S 780.000,00

Gesellschafterdarlehen: S 7,020.000,00

Zusammen: S 7,800.000,00

4.) Überweisung vom 6.12.1995: Beteiligung 79....Einzahlung auf die atypisch stille Einlage:

Gesellschaftereinlage: S 1,350.000,00

Gesellschafterdarlehen: S 12,150.000,00

Zusammen: S 13,500.000,00

5.) Überweisung vom 29.12.1995: Beteiligung 79....Einzahlung auf die atypisch stille Beteiligung: Gesellschaftseinlage: S 4,400.000,00

Gesellschafterdarlehen: S 39,600.000,00

Zusammen: S 44,000.000,00

6.) Überweisung vom 29.12.1995: Beteiligung 80....Einzahlung auf die atypisch stille Beteiligung: Gesellschaftseinlage: S 7,740.000,00

Gesellschafterdarlehen: S 50,310.000,00

Zusammen: S 58,050.000,00

#### **IV.) Vorbringen der Bw.**

Am 24. März 2003 ergänzte die Bw ihr Vorbringen im fortgesetzten Verfahren.

Sie brachte vor, dass der Verwaltungsgerichtshof im og. Erkenntnis klargestellt habe, dass dem Gesellschaftsvertrag nichts zu entnehmen sei, das die Einbeziehung der Darlehen in die Bemessungsgrundlage sachlich rechtfertigten könnte, das Gleiche auch zu den beiden nahezu wortgleichen Darlehensvereinbarungen. Auch ihnen sei nichts in Richtung einer Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös zu entnehmen. Im Gegenteil: In beiden Vereinbarungen sei von einem "unverzinsten Gesellschafterdarlehen" die Rede, das "auch vorzeitig rückgeführt" werden kann. In der Beteiligung 79 ist sogar von der Möglichkeit einer jährlichen Tilgung im Ausmaß von 9,25 von 100 des Nominales die Rede. Daher spreche auch diese Urkunde klar und unmissverständlich gegen eine Einbeziehung des Darlehens.

Die Bw. wies noch auf § 117 BAO hin, wonach sich Verböserungen auf Grund der drei EuGH-Urteile vom 17. Oktober 2002 und den anschließenden Erkenntnissen des VwGH nicht zu ihrem Nachteil auswirken würden.

Aufgrund des (1.) Vorhaltes der beabsichtigten Entscheidung vom 5. Juni 2003 gab die Bw. eine umfangreiche Stellungnahme ab, wonach die Darlehen weder vertraglich noch tatsächlich am Ergebnis oder gar am Vermögen der Bw. teilgenommen hätten. Desweiteren sei die Anwendbarkeit des Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 69/335/EWG im Hinblick auf die zeitliche Einschränkung fraglich.

Die Stellungnahme zum 2. Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung vom 20. April 2004 war nicht geeignet, eine andere Beurteilung der Sach- und Rechtslage herbeizuführen.

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

#### **I.) Gegenstand**

Gegenstand des Berufungsverfahrens ist, ob nicht nur die atypisch stille Einlage, sondern auch das unverzinsliche Gesellschafterdarlehen als gewinnbeteiligte Forderung in die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer miteinzubeziehen ist.

#### **II.) Atypisch stille Beteiligung**

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 Gesetzesstelle gelten als Gesellschafter die Personen, denen die im Abs. 1 bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfüllen alle Varianten der stillen Beteiligung, also auch die so genannte atypische, an einer Kapitalgesellschaft den Tatbestand des § 5 Abs. 1 Z 3 KVG, weil der stille Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft am Gewinn der Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Auf Grund des in dieser Sache ergangenen Verwaltungsgerichtshofurteils ist es unstrittig, dass die stillen Einlagen samt Erhöhungen, die auf Grund des Gesellschaftsvertrages vom 21. Dezember 1995 der Bw. gezahlt wurden, also S 7,440.000.- und S 7,740.000.-, Forderungen darstellen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren.

### **III.) Unverzinsliche Gesellschafterdarlehen**

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in seinem Erkenntnis vom 20.1.1992, 90/15/0074 mit der Frage Einlage - Darlehen befaßt: "....Der jeweilige Interessent war somit zwar in der Frage des Erwerbes einer Beteiligung als stiller Gesellschafter in seiner Entscheidung frei; er konnte jedoch nur stiller Gesellschafter werden (und damit einen Anspruch auf Gewinnbeteiligung erwerben), wenn er sich zugleich verpflichtete, ein "Darlehen" zu gewähren. Die Verpflichtung zur Zuzählung des "Darlehens" war somit unabdingbare Voraussetzung für die Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft; ohne "Darlehenszuzählung" hätte der jeweilige Interessent auch keinen Anspruch auf Gewinnbeteiligung erwerben können. Dies unterscheidet den vorliegenden Fall im Rahmen der Beurteilung der Gesellschaftsteuerpflicht von Darlehen solcher Gesellschafter, deren Gewinnanspruch von einer Verpflichtung zur Darlehensgewährung entsteht. Wegen der untrennbaren kausalen Verknüpfung zwischen "Darlehenszuzählung" und Gewinnbeteiligung handelt es sich bei der ersteren im Beschwerdefall somit um die Begründung einer "Forderung, die eine Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft gewährt", ....Auf die weiteren durch die vorliegende Vertragsgestaltung geschaffenen Verknüpfungen zwischen "Einlage" und "Darlehen" sowie die Verlustbeteiligung bis zur Höhe der Gesamtleistung des Gesellschafters ("Einlage" und "Darlehen") kommt es dabei gar nicht mehr an."

### **IV.) Zusammenhang zwischen Einlage und Darlehen**

- Es besteht zwischen dem Gesellschaftsvertrag und den Darlehensverträgen ein inhaltlicher und zeitlicher Zusammenhang: sowohl der Vertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft, als auch die beiden Darlehensvereinbarungen wurden am 20. und 21. Dezember 1995 unterzeichnet, der Gesellschaftsvertrag nimmt Bezug auf Gesellschafterdarlehen ("Punkt X. 2. Satz: Falls im Zusammenhang mit der atypisch stillen Beteiligung dem Geschäftsherrn auch ein Gesellschafterdarlehen gewährt wurde....").
- Die Formulare der Zeichnungsscheine bilden ein Konvolut aus dem Anbot zum Abschluß eines Treuhandvertrages der Beteiligung 79/80 -atypisch stille Gesellschaft, dem Gesellschaftsvertrag über die Gründung einer atypisch stillen Gesellschaft, der Darlehensvereinbarung und der Treuhandvereinbarung.
- Im Formular des Zeichnungsscheines können atypisch stille Einlage und Gesellschafterdarlehen nur **in einem Betrag** gewährt werden.
- Es besteht ein festgelegtes Verhältnis zwischen der atypisch stillen Einlage und den Darlehen: Die Darlehensgeberin verpflichtet sich, einen Betrag von S 90.000.-, bzw. von 65.000.- je atypisch stillen Gesellschaftsanteil von S 10.000.- zu gewähren. Das heißt es besteht zwischen atypisch stiller Einlage und Darlehen ein Verhältnis von 1:9, bzw. 1:6,5.
- Laut Punkt 2.1. des Treuhandvertrages und der Beilage zur Bilanz 31.12.1995 der Bw. ist der atypisch stille Gesellschafter mit dem im Zeichnungsschein genannten Betrag (d.s. Einlage und Darlehen) am Unternehmen des Geschäftsherrn beteiligt, d.h. er ist im Verhältnis der nominellen einbezahlten Einlagen und Gesellschafterdarlehen zum Kapitalkonto des Geschäftsherrn beteiligt, sowie dass der atypisch stille Gesellschafter operative Verluste bis zu einem Betrag in der Höhe der 12-fachen Einlage übernimmt.
- Nach Punkt V. 3. des og Gesellschaftsvertrages werden dem atypisch stillen Gesellschafter ausgleichsfähige Verluste bis zu einem Betrag in der Höhe von bis zur 12-fachen Einlage, das heißt je S 10.000,00 Einlage S 120.000,00 Verluste vorrangig zugewiesen.

Mit dem Begriff "Forderung" in § 5 Abs. 1 Z 3 KVG wird der Vorgang umschrieben, auf den die Beteiligung am Gewinn oder am Liquidationserlös zurückzuführen ist. Im gegenständlichen Fall wird das jährliche Ergebnis der GmbH dem atypisch stillen Gesellschafter zwar nur im Verhältnis seines festen einbezahlten Kapitalkontos zum Kapitalkonto des Geschäftsherrn zugewiesen, doch Verluste werden dem atypischen stillen Gesellschafter bis zur 12-fachen Einlage, das ist über den Darlehensbetrag hinaus, zugewiesen. Verlustbeteiligung schließt das

Vorliegen eines echten Darlehens aus (VwGH 16.4.1991, 90/14/0120). Nach Punkt 1.1. und 2.1. der Treuhandvereinbarung beauftragt der Zeichner die I-GmbH, sich mit dem im Zeichnungsschein genannten Betrag am Unternehmen als atypisch stiller Gesellschafter zu beteiligen. Der im Zeichnungsschein genannte Betrag inkludiert Einlage und Gesellschafterdarlehen. Dem entspricht die Erläuterung in der Beilage zur Bilanz, dass der atypisch stille Gesellschafter im Verhältnis der nominellen einbezahlten Einlagen und Gesellschafterdarlehen zum Kapitalkonto der Bw. beteiligt ist.

Verpflichtet sich die "Darlehensgeberin", je atypisch stillen Gesellschaftsanteil bzw. das entsprechende Vielfache davon, proportional dazu (zB: 1:9, 1:6,5) ein unverzinstes Gesellschafterdarlehen zu gewähren, kommt die Darlehensgewährung einer Einlagengewährung gleich. Das vom Gesetz geforderte Merkmal "Gewinnbeteiligung" ist insofern erfüllt, als dem atypisch stillen Gesellschafter einerseits Gewinne bis zur Höhe der atypisch stillen Einlage, andererseits aber ausgleichsfähige Verluste bis zum 12-fachen der Einlage, das heißt über den zur atypisch stillen Einlage zusätzlich gewährten Darlehensbetrag hinaus zugewiesen werden. Bei Verlustzuweisung liegt kein Darlehen vor.

#### **V.) § 117 BAO, Urteile des EuGH 17.10.2002, Rs C-339/99, Rs C-138/00 und Rs C-71/00 und die Wirkung von Vorabentscheidungen**

Liegt gemäß § 117 BAO eine in Erkenntnissen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder in als Richtlinien bezeichneten Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen vertretene Rechtsauslegung dem Bescheid einer Abgabenbehörde....zu Grunde, so darf eine spätere Änderung dieser Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen stützt, nicht zum Nachteil der betroffenen Partei berücksichtigt werden.

Thema der über mehrere Anfragen des Verwaltungsgerichtshofes eingeleiteten Vorabentscheidungsverfahren, in welchen die Urteile des EuGH 17.10.2002, Rs C-339/99 (ESTAG gegen Finanzlandesdirektion für Steiermark), Rs C-138/00 (Solida/Tech Gate gegen Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland) und Rs C-71/00 (Develop

gegen w.o.) ergingen, war im Wesentlichen, ob die Einbeziehung einer Dritt- oder Fremdfinanzierung auf Seiten des Erwerbers in die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer anlässlich des Ersterwerbes von Gesellschaftsrechten (Aktien bzw. Genussrechte) an einer inländischen Kapitalgesellschaft der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (69/335/EWG) widerspricht. Über die vorgelegten Fragen entschied der EuGH, dass auch solche Leistungen in die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer einzubeziehen sind, hinsichtlich derer es zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft eine Vereinbarung gibt, die aber von Dritten, bzw. an Dritte erbracht wird (Rs C-339/99), dass nicht nur der handelsrechtliche Gesellschafter, sondern jeder, der Gesellschaftsrechte iSd § 5 KVG erwirbt, Gesellschafter iS des Kapitalverkehrsteuergesetzes ist (Rs C-138/00) und dass zur Gegenleistung bei der Gesellschaftsteuer auch solche Leistungen zählen, die ein anderer als der Erwerber der Gesellschaftsrechte der Kapitalgesellschaft dafür gewährt, dass die Kapitalgesellschaft dem Erwerber Genussrechte überlässt (Rs C-71/00).

Entscheidend ist hier, ob die dem Bescheid zu Grunde gelegte Rechtsansicht mit der vor der Erlassung ergangenen Rechtsprechung bzw. mit einer Aussage eines als Richtlinie bezeichneten Erlasses des BMfF übereinstimmt.

Der EuGH hat daraus, dass er gemäß Art. 177 (234) EGV über Auslegung "dieses Vertrages" und "der Handlungen der Organe der Gemeinschaft entscheidet", geschlossen, dass Urteile in Vorabentscheidungsverfahren die vorlegenden Gerichte hinsichtlich der Auslegung der betreffenden gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen und Handlungen binden. Verbindlich ist jedenfalls der Spruch des Urteils, doch ist im Lichte der Entscheidungsgründe zu lesen, denen damit auch eine gewisse bindende Wirkung zu kommt. Die Vorabentscheidung hat jedoch Wirkung über den konkreten Einzelfall hinaus. Aus den Schlussanträgen von GA Lagrange vom 13.3.1963 in den verbundenen Rs 28 bis 30/62, Da Costa, Slg 1963, 85, ist zu ersehen, dass sich die Rechtskraft des früheren Urteils betreffend die gleichen Fragen in einem gleich gelagerten Sachverhalt auf die neuen Rechtssachen erstreckt. Grundsätzlich wirken Auslegungsentscheidungen ex tunc; auch auf vor dem Anlassfall entstandene Rechtsverhältnisse ist daher grundsätzlich die Auslegung Gerichtshofes anzuwenden (Schima, Das Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH, Manz Verlag, 79ff.).

Mit § 117 BAO nF sollten lediglich rückwirkende Konsequenzen aus (für die Partei nachteiligen) Änderungen der Judikatur (von österreichischem Verfassungs- und Verwaltungsgerichtshof) oder als Richtlinien bezeichneten Erlässen vermieden werden. Durch § 117 BAO nF wird aber nicht das Gemeinschaftsrecht derogiert. Auslegungsentscheidungen des EuGH sind daher auch auf vor dem Anlassfall entstandene Sachverhalte anzuwenden. Daraus ergibt sich, dass auch die Beschlüsse des Verwaltungsgerichtshofes, dem EuGH die Fragen, was alles unter den Begriff der Gegenleistung bei der Gesellschaftsteuer fällt, zur Vorabentscheidung vorzulegen, nicht unter das "Verböserungsverbot" des § 117 BAO nF fallen können.

Es ist ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, dass auch der atypisch stille Gesellschafter auf Grund des § 5 Abs. 2 KVG Gesellschafterstellung hat ("gesellschaftsteuereigentümlicher Gesellschafterbegriff des KVG").

#### **VI.) Keine europarechtlichen Bedenken in Bezug zu Art. 4 Abs. 2 lit. c und lit. d der Richtlinie 69/335/EWG**

Art. 4 Abs. 2 lit. c und lit. d lautet: "Soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1v.H. unterlagen, können die folgenden Vorgänge auch weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden: c.) die Darlehensaufnahme durch eine Kapitalgesellschaft, wenn der Darlehensgeber Anspruch auf eine Beteiligung an den Gesellschaftsgewinnen hat; d.) die Darlehensaufnahme durch eine Kapitalgesellschaft bei einem Gesellschafter, beim Ehegatten oder bei einem Kind eines Gesellschafters sowie die Aufnahme von Darlehen bei Dritten, wenn ein Gesellschafter für ein solches Darlehen Sicherheit leistet; Voraussetzung ist, dass diese Darlehen die gleiche Funktion haben wie eine Erhöhung des Kapitals.

Nach Ansicht der Bw. habe Österreich diese Vorgänge damals dem Steuersatz von 2% unterzogen, weswegen in Anwendung dieser Bestimmung möglicherweise eine EU-rechtswidrigkeit vorliege.

Der Eingangssatz zu Art. 4 Abs. 2 der RL erhielt diese Fassung durch die Richtlinie des Rates vom 10. Juni 1985 zur Änderung der Richtlinie 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (85/303/EWG). Hintergrund für die Änderung des Eingangssatzes war, dass am 1. Juli 1984 in Griechenland keine Gesellschaftsteuer bestand. Daher sollte die Möglichkeit vorgesehen werden, in diesem Land eine solche Steuer einzuführen sowie bestimmte Vorgänge davon zu befreien. Die Richtlinie 69/335/EWG wird wie folgt geändert: 1. in Artikel 4 Absatz 2 erhält der Eingangssatz folgende Fassung: "Soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1v.H. unterlagen, können die folgenden Vorgänge auch weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden:" ist am Ende folgender Absatz anzufügen: "Jedoch legt die Republik Griechenland fest, auf welche der vorstehend aufgeführten Vorgänge sie die Gesellschaftsteuer erhebt."

Mit dem BGBl. 1994/629 wurde das Kapitalverkehrsteuergesetz ab 1. Jänner 1995 geändert, gemäß § 8 neu KVG beträgt der Steuersatz ab diesem Zeitpunkt generell nur mehr 1%. Österreich trat der Europäischen Union mit 1. Jänner 1995 bei. Gemäß 1. Teil, Artikel 2 des Beitrittsvertrages sind ab dem Beitritt die ursprünglichen Verträge und die vor dem Beitritt erlassenen Rechtsakte der Organe für die neuen Mitgliedstaaten verbindlich und gelten in diesen Staaten nach Maßgabe der genannten Verträge und dieser Akte. Die Richtlinien sind daher ab dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union verbindlich. Eine Rückwirkung von Richtlinien auf das Jahr 1984, also 11 Jahre vor dem Beitritt Österreichs zur EU, ist aus dem Beitrittsvertrag nicht zu entnehmen.

Da Tag des Eintrittes Österreichs in die Europäische Union der 1. Jänner 1995 war, und die Gesellschaftsteuer zu diesem Zeitpunkt 1% betrug, kann keine EU-rechtswidrigkeit in Bezug auf die Anwendung von Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 69/335/EWG vom 17. Juli 1969 vorliegen.

## **VII.) Zusammenfassung**

Im gegenständlichen Fall ist nicht nur die atypisch stille Einlage, sondern auch das unverzinsliche Gesellschafterdarlehen als gewinnbeteiligte Forderung in die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer miteinzubeziehen, da der Vertrag über die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft und die Darlehensvereinbarungen zueinander einen

zeitlichen und inhaltlichen Bezug aufweisen, das Formular der Zeichnungsscheine ein Konvolut des Gesellschaftsvertrages, Darlehensvertrages und Treuhandvertrages darstellt, worin sich der Zeichner verpflichtet, Einlage und Darlehen in einem Betrag zu leisten und zu bezahlen, das Darlehen das Schicksal der zuzuordnenden atypisch stillen Einlage und vice versa teilt, zwischen atypisch stiller Einlage und Darlehen ein vertraglich festgelegtes Verhältnis von 1:9, bzw. 1:6,5 besteht, nach Erläuterungen zur Bilanz und Treuhandvertrag eine Beteiligung am Vermögen der Bw. mit Einlage und Gesellschafterdarlehen besteht und laut Gesellschaftsvertrag dem atypisch stillen Gesellschafter ausgleichsfähige Verluste bis zu einem Betrag in der Höhe von bis zur 12-fachen Einlage vorrangig zugewiesen werden.

Wien, 12. Mai 2004