

GZ. RV/1228-W/02, RV/1229-W/02, RV/1230-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 21 am 29. Juli 2003 über die Berufungen 1.) bis 3.) der Bw., vertreten durch Mag. Hubert Celar für JUVAVUM WirtschaftstreuhandgmbH, gegen die Bescheide 1.) bis 3.) des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern, vertreten durch AS Brigitte Böhm, betreffend Gesellschaftsteuer nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

- 1.) Der Berufung betreffend den angefochtenen Bescheid (RV/1228-W/02) wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- 2.) Der Berufung betreffend den angefochtenen Bescheid (RV/1229-W/02) wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- 3.) Der Berufung betreffend den angefochtenen Bescheid (RV/1230-W/02) wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wird aufgehoben

### 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**

Die BA-Treuhand beteiligte sich mit Gesellschaftsvertrag vom 12. Juli 1994, in der Fassung des Gesellschaftsvertrages vom 22. Oktober 1996 mit einer Einlage von S 1000.- als atypisch stille Gesellschafterin an der Bw. Die Einlage konnte sie teilweise oder zur Gänze auch treuhändig für Dritte, die sogenannten Treugeber, halten. Hintergrund dieses Gesellschaftsvertrages war die Aufbringung von Eigenkapital am privaten Kapitalmarkt für das Unternehmen der Bw. (Gegenstand des Unternehmens ist die gewerbliche Vermietung von Wirtschaftsgütern, insbesondere eines Wohnparks in der Estraße) in dessen Rahmen die stille Gesellschafterin der Bw., die BA-Treuhand als Treuhänderin für die diversen Zeichner (Treugeber), die sich an den Beteiligungsangeboten "Treuconsult 16/94" und "Treuconsult 16/95" und 1996/1997 (T-gasse) mittels Zeichnungsscheinen als atypisch stiller Gesellschafter in Höhe von S 2,170.000.-, S 3,770.000.- und S 1,600.000.-/1,150.000.- beteiligten (Gesellschaftsteuerbescheide 29. Mai 1999 und 29. Jänner 1997, vorläufiger Bescheid vom 21. Mai 1999), fungierte.

Über Vorhalt gab die Bw. bekannt,  
dass für "Treuconsult 16/94" stille Einlagen in Höhe von S 2,721.000.-, Treugeberdirektzahlungen in Höhe von S 24,480.000.-,  
für "Treuconsult 16/95" stille Einlagen in Höhe von S 3,770.000.-, Treugeberdirektzahlungen in Höhe von S 33,930.000.-,  
für "1996 (T-gasse)" stille Einlagen in Höhe von S 1,600.000.-, Treugeberdirektzahlungen in Höhe von S 14,400.000.- und für "1997 (T-gasse)" eine stille Einlage von S 1,150.000.- geleistet wurden.

Das Finanzamt setzte mit 3 Bescheiden vom 9. November 1999 die Gesellschaftsteuer gemäß § 2 Z. 2 KVG für die Treugeberdirektzahlungen fest:

1.) RV/1228-W/2002 für am 27.12.1995 geleisteten Treugeberdirektzahlungen zum Zusammenschlussvertrag vom 25.9.1995 (Treuconsult 16/95);

Bemessungsgrundlage S 33,930.000.- x 1% = S 339.300.-

2.) RV/1229-W/2002 für am 30.12.1994 geleistete Treugeberzahlungen zum Zusammenschlussvertrag vom 29.9.1994 und vom 27.12.1994 (Treuconsult 16/94);

Bemessungsgrundlage S 24,480.000.- x 2% (Fassung vor dem 1.1.1995) = S 498.600.-

3.) RV/1230-W/2002 für am 19.12.1997 geleistete Treugeberdirektzahlungen zum Zusammenschlussvertrag vom 3./12.12.1996 (1996 (T-gasse));

Bemessungsgrundlage S 14,400.000.- x 1% = S 144.000.-

**In den fristgerecht dagegen erhobenen Berufungen wurde die Festsetzung der Gesellschaftsteuer von den Treugeberdirektzahlungen bekämpft.**

Nach Meinung der Bw. sei dies sowohl nach innerstaatlichem, als auch nach EU-Recht (Richtlinie vom 17.7.1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, 69/335/EWG) unzulässig.

Im Einzelnen wurde eingewendet:

Die Qualifikation der durch die Treugeber geleisteten Zahlungen als "weitere Einzahlungen" bzw. als "Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden" gemäß § 2 Z. 2 KVG sei unbegründet, da die leistenden Zeichner bzw. die T-gasse als Treugeber niemals unmittelbar Gesellschaftsrechte erworben hätten. Ausschließlich die BA-Treuhand sei atypisch stiller Gesellschafter der Bw.

Des Weiteren seien die Zahlungen niemals über den Verwaltungstreuhänder erfolgt. Die Treugeberdirektzahlungen seien über Hauptbuchkonten der Bank Austria AG erfolgt, über welche die BA-Treuhand nicht verfügberechtigt gewesen sei.

Nach herrschender Rechtsansicht gelte nur der Treuhänder als Gesellschafter iSd KVG und nicht der Treugeber. Es sei unzulässig, die Gesellschaftereigenschaft nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen. Wer an einer Gesellschaft nicht unmittelbar beteiligt sei, der würde auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht zum Gesellschafter. Nur der Treuhänder sei daher auch erster Erwerber iSd § 2 Z. 1 KVG. Eine Leistung liege nur dann vor, wenn der Kapitalgesellschaft neue Vermögenswerte unmittelbar zugeführt werden. Dies sei bei Leistungen durch den Treugeber als Nichtgesellschafter jedoch nicht der Fall. Betreffend Gesellschafterstellung zitierte die Bw. Auszüge aus dem Urteil des BFH vom 9. August 1989, BStBl. II 1989, 983, Urteil des FG Baden-Würtemberg vom 3. September 1991, 9 K 163/86, EFG 1992, 214, VwGH vom 12. November 1990, 90/15/0014, ÖStZ 1991, 399ua.

Auch die og. Richtlinie sähe in den zwingenden Bestimmungen der Art. 4 und 5 vor, dass nur von den Gesellschaftern geleistete oder zu leistende Einlagen der Gesellschaftsteuer unterliegen dürfen und eine richtlinienkonforme Auslegung der Bestimmungen des KVG führe dazu, dass die hier bekämpfte Unterwerfung der Treugeberzahlungen unter die Gesellschaftsteuer auch gegen EU-Recht verstöße.

Die Berufungsbehörde setzte mit Bescheid gemäß § 281 BAO vom 3. Mai 2000 die 3 Verfahren bis zur Entscheidung über das in einer ähnlichen Rechtsfrage durch den Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 1. September 1999, Zahl 98/16/0324 beantragte Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH aus.

Am 17. Oktober 2002 ergingen die Urteile des EuGH C-339/99, C-138/00 und C-71/00. Über die ähnliche Rechtsfrage entschied der Verwaltungsgerichtshof im fortgesetzten Verfahren am 6. November 2002, ZI. 2002/16/0240.

Mit Schreiben vom 7. Februar 2003 und 7. März 2003 regte die Bw. eine Verbindung der ebenfalls zu dieser Rechtsfrage ausgesetzten Berufungen RV/1236-W/2002, RV/1228-W/2002 und RV/1169-W/2002, wegen Vorliegens identer Sachverhalte eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat, sowie der Durchführung einer mündlichen Verhandlung an und ergänzte ihre Berufung:

Nach den og Urteilen des EuGH sei für den Fall, dass ein Dritter finanzielle Beiträge leistet, eine Prüfung vorzunehmen, inwieweit die Zahlung dieser Beiträge diesem Erwerber zuzurechnen sei. Hier erfolge die Zahlung durch den Treugeber aus eigener wirtschaftlicher Motivation und nicht für den Treuhänder. Es könne daher im Sinne der Rechtsprechung des EuGH keinesfalls davon gesprochen werden, dass der Treuhänder die Leistungen "durch seine Treugeber erbringen" lasse. Die Tatsache, dass durch die Leistung der Treugeber die Gesellschaftsrechte des Treuhänders (als Einzigen rechtlichen Gesellschafter) erhöht werde, reiche als solche alleine jedoch nicht aus, um von einem Erbringen der Leistungen "durch seine Treugeber" sprechen zu können. Leistungen von Treugebern können genauso wie Großmutterzuschüsse naturgemäß nur den Wert der Gesellschaftsrechte des unmittelbaren rechtlichen Gesellschafters erhöhen. Die Leistung eines Großmutterzuschusses, der nicht vom rechtlichen Gesellschafter veranlasst sei, könne diesem nicht zugerechnet werden. Die Bw. verwies dazu auf VwGH vom 19. September 2001, 2000/16/0628.

Da bis dato Leistungen von Treugebern nicht der Gesellschaftsteuer unterliegen seien, wurde die Anwendung des § 117 BAO nF beantragt.

**Weitere Vorbringen des Parteienvertreters und der Amtspartei, sowie  
Beantwortung von Fragen im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung:**

Der Parteienvertreter stützte seine Berufung nunmehr insbesondere auf § 117 BAO in der neuen Fassung seit dem 26. Juni 2002. Er argumentierte damit, dass diese Bestimmung auf den vorliegenden Fall deswegen anwendbar ist, da bis 1999 die Sachverhalte, die der Gesellschaftsteuer unterzogen wurden, nach formalen Gesichtspunkten beurteilt wurden, der EuGH in seinen Urteilen vom 17. Oktober 2002, C-339/99, C-138/00 und C-71/00 aber die Richtlinie vom 17.7.1969, 69/335/EWG, wirtschaftlich interpretierte, worin ihm der VwGH in den Erkenntnissen vom 6. November 2002 gefolgt ist. Seit dieser Judikatur könne auch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise der Sachverhalte, die der Gesellschaftsteuer unterliegen, Platz greifen.

Der Parteienvertreter explizierte das am Beispiel "Grunderwerbsteuer – treuhändiges Halten eines Zwerganteiles": Bis in die 60iger Jahre wurde in Bezug auf diese Frage von der Rechtsprechung die wirtschaftliche Betrachtungsweise angewendet. Ab 1960 kam es zu einer Änderung der Rechtsprechung, in der diesbezüglich eine Wendung zur formal-rechtlichen Betrachtungsweise stattfand. Der vorliegende Fall ist aber genau umgekehrt zu sehen: Zuletzt hat der VwGH im Erkenntnis vom 19.9.2001 bzw. vom 6.7.1967 die Ansicht vertreten, dass die Tatbestände des heutigen KVG ausschließlich rechtlich und nicht wirtschaftlich auszulegen sind. Der Parteienvertreter weist auf die Formulierung in der Richtlinie zur Durchführung des KVG, Auslegung der §§ 2 und 5 KVG auf Grund der og. EuGH-Urteile (BMF vom 14. März 2003) hin, nämlich, "dass im Hinblick auf die jüngste Rechtsprechung eine wirtschaftliche Beurteilung der Vorgänge auch im Bereich des KVG geboten ist." Grundprinzip bei allen Tatbeständen des § 2 KVG ist die Frage der Gesellschafterstellung, welche bisher formalrechtlich beurteilt wurde, d.h. der Treuhänder war als Gesellschafter anzusehen. Durch die EuGH-Judikatur und die dazu ergangenen VwGH-Erkenntnisse fand eine Zäsur statt, dass auch ein Dritter Gesellschafterstellung haben kann. Dadurch liegt eine Änderung der Rechtsprechung vor, die nicht zum Nachteil der Partei ausgelegt werden darf.

Die Amtspartei replizierte darauf, dass kein Verstoß gegen § 117 BAO vorliegt, da es zu solchen Sachverhalten bis zu den og. Urteilen des EuGH vom 17. Oktober 2002 und den Folgerkenntnissen des VwGH vom 6.11.2002 uä. noch keine Rechtsprechung gab. Sie wies auf die Erkenntnisse des VwGH vom 29.1.1975, Zlen. 607-633/74 und vom 14. 5 1975, Zlen 531, 532/74, bezüglich der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei den Verkehrsteuern hin: "Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise gilt aber auch im Bereich des Verkehrsteuerrechtes immer dann, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formal-

rechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würden."

Nach Ansicht der Amtspartei bilden Treuhänderzahlungen und Treugeberdirektzahlungen eine Einheit, was dokumentiert wird 1. durch die Erlassung eines vorläufigen Bescheides und 2. durch den Hinweis im Gesellschaftsvertrag Punkt 7 Abs. 1, dass die stille Gesellschafterin am Gewinn der Gesellschaft im Verhältnis der ausgewiesenen Einlagen und Treugeberdirektzahlungen beteiligt ist. Im Übrigen kommt es nicht darauf an, aus welchen Mitteln die Gegenleistung stammt, maßgeblich ist, was der Gesellschaft zufließt.

Des Weiteren wurden vom Senat folgende Fragen an den Parteienvertreter gestellt:

1.) Waren die Zeichner verpflichtet, Treugeberdirektzahlungen 1:9 zur stillen Einlage zu zahlen?

Antwort: "Rechtlich gesehen, sehe ich das als Auftrag. Wenn ich dieses Verhältnis akzeptiere, dann verpflichte ich mich zur Zahlung 1:9. Die Zahlung erfolgt aus eigener wirtschaftlicher Motivation des Treugebers. Aus meiner Sicht kann der Treuhänder den Treugeber nicht zu einer Zahlung veranlassen. Ich sehe das in Analogie zu den 'Großmutterzuschüssen'."

2.) Antwort auf eine diesbezügliche Frage: "Es wurden bezüglich der Zeichnungsscheine nur nicht ausgefüllte Formulare vorgelegt."

Frage: Wurden diese Formulare auch dann tatsächlich anlässlich der Zeichnung verwendet?

Der Parteienvertreter stellt dies außer Streit: "diese Formulare wurden dann tatsächlich verwendet und den Zeichnern zur Zeichnung vorgelegt".

3.) Frage: Hätte jemand Treugeber werden können, wenn er sich bloß verpflichtet hätte, eine stille Einlage zu erbringen, aber keine Treugeberdirektzahlung?

Antwort: "Praktisch ja, das ist auch geschehen, dass Treugeber nur stille Einlagen leisteten, aber in den konkreten Fällen war das Projekt als Publikumsbeteiligung konzipiert und man wollte viele anlagebereite Zeichner ansprechen, was bedeutet, die Verhandlung jedes Falles eines Zeichners der Zeichnungsscheine wäre unwirtschaftlich gewesen. In Fällen großer Beteiligungen wurden Konditionen wie zB Gewinnverteilung ausverhandelt. Aber in den Kleinbeteiligungen über die Zeichnungsscheine wäre eine Ausverhandlung besonderer Konditionen unwirtschaftlich gewesen. Ich weiß das nicht genau, ich gehe aber davon aus, dass es in der Praxis so üblich ist."

### **In folgende Vertragswerke wurde Einsicht genommen:**

- 1.) Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft vom 6. Juli 1994, in der Fassung des Gesellschaftsvertrages vom 22. Oktober 1996 abgeschlossen zwischen der Bw. als Geschäftsherrin und der "BA-Treuhand" als atypisch stille Gesellschafterin
- 2.) Zusammenschlussverträge, abgeschlossen zwischen der Bw. und der BA-Treuhand vom 29. September 1994, 27. Dezember 1994, 25. September 1995, 12. Dezember 1996 und 29. September 1998
- 3.) Prospekte zu den stillen Beteiligungen "Treuconsult 16/94" und "Treuconsult 16/95" Wohnpark Erdberg
- 4.) Zeichnungsschein zu Treuconsult 16/94, 16/95, Tranche II, und Zeichnungsschein Wohnpark Trillergasse.

**1.) Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft vom 6. Juli 1994, in der Fassung des Gesellschaftsvertrages vom 22. Oktober 1996 abgeschlossen zwischen der Bw. als Geschäftsherrin und der "BA-Treuhand" als atypisch stille Gesellschafterin (auszugsweise Wiedergabe):**

I.) 4.) Gegenstand des Unternehmens der Geschäftsherrin ist die gewerbliche Vermietung von Wirtschaftsgütern, insbesondere eines Wohnparks in der E-straße.

II.) 1.) (Gesellschaftsverhältnis): Die Geschäftsherrin nimmt die BA-Treuhand als atypisch stille Gesellschafterin auf. Als solche ist sie gegen Leistung der Kapitaleinlage....am Gewinn und Verlust, sowie schuldrechtlich am Vermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes der Geschäftsherrin beteiligt.

IV.) (Einlage, Treuhand): Die BA-Treuhand beteiligt sich am Unternehmen der Geschäftsherrin mit einer Einlage von S 1.000.-, welche in das Vermögen der Geschäftsherrin übergeht....Die Vertragsparteien nehmen ausdrücklich zur Kenntnis, dass die BA-Treuhand ihre Einlage teilweise oder zur Gänze auch treuhändig in Form einer Verwaltungstreuhandschaft für Dritte (im folgendenden kurz: Treugeber) halten kann. Die Treugeber der BA-Treuhand sind berechtigt, an die Geschäftsherrin direkt, d.h. unter Ausschluss der BA-Treuhand, Zahlungen zu leisten. Diese Treugeberdirektzahlungen sind unverzinst und bei der Gewinn- und Verlustverteilung (vgl. Pkt. VIII.) sowie bei der Ermittlung des Anteils am Vermögen einschließlich der stillen Reserven und eines allfälligen Firmenwertes der Geschäftsherrin im Falle der Beendigung der stillen Beteiligung zu Gunsten der BA-Treuhand zu berücksichtigen....Der BA-Treuhand gebührt für die Übernahme der Verwaltung der Treugeberanteile an der Einlage eine jährliche, von der Gesellschaft zu tragende angemessene, wertgesicherte Vergütung. Erhöhungsbeträge....sind ebenso wie Treugeberdirektzahlungen, zu deren Zahlung sich der Treugeber der BA-Treuhand verpflichtet haben, zu den vereinbarten Terminen an die Geschäftsherrin zu bezahlen.

V.) (Beteiligungskonten): Die Kapitaleinlagen der stillen Gesellschafter werden auf festen Einlagekonten ausgewiesen....So weit von Treugebern der BA-Treuhand neben der Zahlung einer atypisch stillen Einlage eine Verpflichtung zur Leistung einer Treugeberdirektzahlung....eingegangen worden ist, sind diese Treugeberdirektzahlungen auf separat zu errichtenden festen Konten auszuweisen. Diese Konten sind nach Maßgabe der von den Treugebern der BA-Treuhand allfällig eingegangenen Verpflichtung zur Leistung einer Treugeberdirektzahlung...., den festen Einlagenkonten....des entsprechenden Jahres zuzuordnen....

VII.) (Beteiligung am Gewinn und Verlust): Die stille Gesellschafterin ist am Gewinn der Gesellschaft im Verhältnis der am Ende des jeweiligen Geschäftsjahres auf allen Konten....ausgewiesenen Einlagen und Treugeberdirektzahlungen zum tatsächlich einbezahlten Stammkapital der Geschäftsherrin. Auf die von stillen Gesellschaftern nach dem Geschäftsjahr

1995 geleistete Einlagen samt zugeordneten Treugeberdirektzahlungen werden jedoch erst dann Gewinnanteile zugewiesen, wenn die Verlustanteile, welche in den Jahren 1994 und 1995 auf die geleisteten Einlagen zzgl. Treugeberdirektzahlungen und der Geschäftsherrin zugewiesen wurden, zur Gänze durch Gewinne ausgeglichen worden sind .... Allfällige Verluste der Gesellschaft in den Jahren 1994 und 1995 werden der stillen Gesellschafterin vorweg bis zu einer Höhe von 135% der im betreffenden Geschäftsjahr geleisteten Einlage zuzügl. allfälliger Treugeberdirektzahlungen zugewiesen. Allfällige Verluste ab einschließlich dem Jahr 1996 werden der stillen Gesellschafterin jeweils vorweg auf die im jeweiligen Jahr geleistete Einlage zugewiesen, wobei die Verlustzuweisung mit maximal 180% der Einlage samt einer allfällig (gleichzeitig) verpflichtend übernommenen Treugeberdirektzahlung beschränkt ist....

XII.) (Ansprüche der stillen Gesellschafterin bei Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses):.... Das Auseinandersetzungsguthaben.... der stillen Gesellschafterin.... beträgt.... 75% - 140% der Summe aus tatsächlichen einbezahlt.... Einlagen.... und allfälligen,... der jeweiligen Einlage zuzurechnenden Treugeberdirektzahlung....

## **2.) Zusammenschlussverträge, abgeschlossen zwischen der Bw. und der BA-Treuhand:**

2.1. Zusammenschlussvertrag vom 29. September 1994: "Die BA-Treuhand hat sich mit Vertrag vom 12. Juli mit einer Einlage von S 1.000.- als atypisch stille Gesellschafterin an der.... "Bw.".... beteiligt.... "

2.2. Zusammenschlussvertrag vom 27. Dezember 1994: Die BA-Treuhand hat im Laufe des Jahres 1994 die von diversen Zeichnern des Beteiligungsangebotes "Treuconsult 16/94" in Form von Zeichnungsscheinen gestellten Anbote über eine Einlage als atypisch stiller Gesellschafter in Höhe von insgesamt S 2,170.000.- angenommen.

Die "BA-Treuhand" fungiert – basierend auf einem Treuhandvertrag – als Treuhänderin für die in der Beilage im Einzelnen angeführten Zeichner.... "

2.3. Zusammenschlussvertrag vom 25. September 1995: Die BA-Treuhand hat im Laufe des Jahres 1994 die von diversen Zeichnern des Beteiligungsangebotes "Treuconsult 16/95" in Form von Zeichnungsscheinen gestellten Anbote über eine Einlage als atypisch stiller Gesellschafter in Höhe von insgesamt S 3,770.000.- angenommen.

Die "BA-Treuhand" fungiert – basierend auf einem Treuhandvertrag – als Treuhänderin für die in der Beilage im Einzelnen angeführten Zeichner.... "

2.4. Zusammenschlussvertrag vom 12. Dezember 1996: Die BA-Treuhand hat 1996 das in Form eines Zeichnungsscheines von der T-gasse gestellte Angebot über eine Beteiligung als atypisch stille Gesellschafterin an der.... "Bw.".... in Höhe von S 1,600.000.- angenommen.

Die "BA-Treuhand" fungiert – basierend auf einem Treuhandvertrag – als Treuhänderin der T-gasse.... "

2.5. Zusammenschlussvertrag vom 29. September 1998: Die BA-Treuhand.... hat im September 1998 das in Form eines Zeichnungsscheines von der T-gasse gestellte Angebot über eine Beteiligung als atypisch stille Gesellschafterin an der.... "Bw.".... in Höhe von S 1,150.000.- angenommen.

Die "BA-Treuhand" fungiert – basierend auf einem Treuhandvertrag – als Treuhänderin der T-gasse.... "

## **3.) Prospekte zu den stillen Beteiligungen "Treuconsult 16/94" und Treuconsult 16/95" Wohnpark E:**

"Das städtebauliche Konzept des Wohnparks E zielt nicht nur auf die Errichtung von Wohnungen mit einer attraktiven Infrastruktur, sondern soll auch neue Akzente für das Ganze Gebiet

bringen....Das Angebot in Kürze: Sie beteiligen sich als atypisch stiller Gesellschafter an der.... "Bw."....Investitionsvolumen: ca. S 950 Mio., Publikumskapital ca. 21 Mio., Stückelung: S 100.000.- oder ein Vielfaches, Einzahlung: einmalig spätestens am....(Die Einzahlung setzt sich aus einer atypisch stillen Einlage und einer Direktzahlung zusammen, um die im nachfolgendem Rechenbeispiel dargestellte Rendite zu erreichen.)....Ihre Stellung als Anleger: Als privater Anleger werden Mitunternehmer im steuerlichen Sinn....Die treuhändige Verwaltung ihrer Beteiligung wird von der BA-Treuhand durchgeführt....Renditebeispiel für den Anleger:....Gesamteinzahlungsbetrag=laut Fußnote setzt sich der Gesamteinzahlungsbetrag zB 10% atypisch stille Beteiligung und 90% Direktzahlung zusammen...."

#### **4.) Zeichnungsscheine**

4.1.) Zeichnungsschein Treuconsult 16/94: "...Ich stelle....an die BA-Treuhand....das Anbot gemäß den Bestimmungen des Treuhandvertrages, sowie des Gesellschaftsvertrages....eine atypisch stille Beteiligung an der.... "Bw."....zu übernehmen. Gewünschter Gesamteinzahlungsbetrag: S 100.000.-. Im Falle der Annahme dieses Anbotes beauftrage ich Sie, treuhändig für mich eine atypisch stille Beteiligung an der.... "Bw."....einzugehen mit einer Einlage in Höhe von....und werde ich des Weiteren eine Direktzahlung an die.... "Bw."....in Höhe von....leisten. (Um die im Prospekt dargestellte Rendite zu erreichen, wird ein Verhältnis von Beteiligung zu Direktzahlung von 10% zu 90% empfohlen.) Den Gesamteinzahlungsbetrag von somit werde ich bis spätestens....einzahlen...."

4.2.) Zeichnungsschein Treuconsult 16/95, Tranche II: "...Ich stelle....an die BA-Treuhand....das Anbot gemäß den Bestimmungen des Treuhandvertrages, sowie des Gesellschaftsvertrages....eine atypisch stille Beteiligung an der.... "Bw."....zu übernehmen. Gewünschter Gesamteinzahlungsbetrag: S 100.000.-. Im Falle der Annahme dieses Anbotes beauftrage ich Sie, treuhändig für mich eine atypisch stille Beteiligung an der.... "Bw."....einzugehen mit einer Einlage in Höhe von....und werde ich des Weiteren eine Direktzahlung an die.... "Bw."....in Höhe von....leisten. (Um die im Prospekt dargestellte Rendite zu erreichen, wird ein Verhältnis von Beteiligung zu Direktzahlung von 10% zu 90% empfohlen.) Den Gesamteinzahlungsbetrag von somit....werde ich bis spätestens....einzahlen....Ich beauftrage Sie mit der treuhändigen Verwaltung meiner Beteiligung und Direktzahlung...."

4.3. Zeichnungsschein T-gasse: "...Wir stellen das Anbot, gemäß den Bestimmungen des Treuhandvertrages, sowie des Gesellschaftsvertrages....eine atypisch stille Beteiligung an der.... "Bw."....zu übernehmen. Gesamteinzahlungsbetrag S 16,000.000.-. Im Falle der Annahme dieses Anbotes beauftrage ich Sie, treuhändig für mich eine atypisch stille Beteiligung an der.... "Bw."....einzugehen mit einer Einlage in Höhe von S 1,600.000.-....desweiteren verpflichten wir uns, zur Leistung einer Direktzahlung....in Höhe von S 14,400.000.-...."

#### ***Der Senat hat erwogen:***

##### **I.) Gründung einer (atypisch) stillen Gesellschaft**

Gemäß § 2 Z. 1 KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer: der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber.

Gemäß § 7 Z. 1 lit.a KVG wird bei diesem Vorgang, wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, die Steuer vom Wert der Gegenleistung berechnet.

Welche Rechte als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften gelten, legt § 5 Abs. 1 KVG fest: Gemäß § 5 Abs. 1 Z. 3 KVG gelten als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften: Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren. Darunter fällt vor allem die Beteiligung als atypisch oder typisch stiller Gesellschafter. Beteiligung am Gewinn bedeutet, dass der "stille Gesellschafter" in ähnlicher Weise wie die (handelsrechtlichen) Gesellschafter am Wirtschaften der Gesellschaft interessiert ist, Beteiligung am Liquidationserlös bedeutet, dass dem "stille Gesellschafter" über den Nominalbetrag seiner Forderung hinaus noch ein Anteil an den stillen Reserven zusteht. Der stille Gesellschafter ist kapitalverkehrsteuerrechtlich Gesellschafter an der Kapitalgesellschaft, mit der er die stille Gesellschaft geschlossen hat.

Praktischer Ausgangspunkt ist hier, dass für das Bauprojekt der Bw. Kapital gesammelt werden sollte. In der 1. Stufe dieses Projektes wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 29. 10. 1997 zwischen der Bw. und der BA-Treuhand eine atypisch stille Gesellschaft gegründet. Die BA-Treuhand beteiligt sich am Unternehmen der Bw. mit einer Einlage von S 1.000.-, welche in das Vermögen der Bw. übergeht, dafür ist sie am Gewinn und Verlust, sowie schuldrechtlich am Vermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes der Geschäftsherrin beteiligt.

In der 2. Stufe dieses Projektes sollte die Kapitalbeschaffung bei anlagesuchenden Zeichnern stehen, was allein durch die Treuhandkonstruktion erfolgte. Diese "Beteiligung der Zeichner (=Treugeber)" wurde über Treuhandverträge und Zeichnungsscheine, abgeschlossen zwischen der BA-Treuhand und den Zeichnern, den Treugebern, abgewickelt. In den Zusammenschlussverträgen zwischen der Bw. und der BA-Treuhand wurden die Zeichner (Treugeber) in das Projekt endgültig integriert und ausdrücklich fest gehalten, dass das "atypisch stille Kapital der Bw. sich in Höhe der Einlagen der neu eintretenden Gesellschafter erweitert".

Unbestritten ist die Besteuerung der in den Abgabenerklärungen ziffernmäßig genannten Beträge, die "stillen Einlagen" laut Gesellschaftsvertrag (S 1.000.-) und laut Zusammenschlussverträgen gemäß § 2 Z. 1 KVG.

## **II.) Erster Erwerb von Gesellschaftsrechten**

Unter § 2 Z. 1 KVG fallen sowohl die Gründung der Kapitalgesellschaft als auch die Kapitalerhöhung, da durch diese Vorgänge erstmalig Gesellschaftsrechte erworben werden. Besteuerert werden im Wesentlichen Leistungen des Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft, dazu gehören auch jene Leistungen, die erbracht werden, damit jemand erstmalig an einer

---

Kapitalgesellschaft Gesellschafterstellung erlangt. Das wird als Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den ersten Erwerber bezeichnet. Die für den Erwerb erforderlichen Gegenleistungen dienen als Maßstab für die Berechnung der Steuer (§ 7 KVG).

Im gegenständlichen Fall wurde die atypisch stille Gesellschaft gegründet, die BA-Treuhand erbrachte an die Bw. eine Einlage von S 1.000.- (§ 2 Z. 1 KVG: Gründung der Kapitalgesellschaft). Mit den Zusammenschlussverträgen erfolgte eine Einbindung der Zeichner (Treugeber) und es wurde festgestellt, dass das stille Kapital der Bw. sich in Höhe der eintretenden Gesellschafter erweiterte. Aus dem Gesellschaftsvertrag geht hervor, dass die stille Gesellschafterin, die BA-Treuhand, am Gewinn der Bw. im Verhältnis der stillen Einlagen und Treugeberdirektzahlungen beteiligt ist.

Damit stellen die Zusammenschlussverträge das Sachverhaltsmerkmal dar, mit welchem die stille Einlage ("das atypisch stille Beteiligungskapital") erhöht wurde. Mit den Zusammenschlussverträgen wurde der Tatbestand des § 2 Z. 1 KVG (Kapitalerhöhung) verwirklicht, da die BA-Treuhand laut Gesellschaftsvertrag neue Gesellschaftsrechte erwirbt (Brönnner-Kamprad, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, 4. Auflage, 10 ff).

### **III.) Stellung des Treuhänders und Treugebers bei der Gesellschaftsteuer**

Unter Treuhand versteht man die Übertragung von Rechten auf einen anderen, den Treuhänder, damit sie dieser im eigenen Namen, aber fremden Interesse, für den Treugeber oder einen Dritten (Begünstigten) wahrnehme. Der Treuhänder ist im Außenverhältnis unbeschränkt verfügberechtigt, im Innenverhältnis jedoch obligatorisch gebunden und für treuwidriges Verhalten verantwortlich.

Die Treuhand kann, abhängig von der Beschaffenheit der Verfügungsmacht des Treuhänders, unter anderem als Vollrechtstreuhand oder als Ermächtigungstreuhand konstruiert werden. Während bei der Vollrechtstreuhand dem Treuhänder "Vollrechte" in dem Sinn übertragen werden, dass er nach außen hin unbeschränkter Eigentümer (Vollberechtigter) wird, sich aber im Innenverhältnis gegenüber dem Treugeber obligatorisch verpflichtet, das Eigentumsrecht im Interesse des Treugebers auszuüben, soll dem Treuhänder der Ermächtigungstreuhand lediglich eine "Befugnis", die er im eigenen Namen aber fremden Interesse wahrnimmt, erteilt werden. Der Treuhänder erwirbt nicht Eigentum (Vollrecht), sondern Verwaltungsrechte als Eigenrechte zur Geltendmachung fremder Interessen. Diese Treuhandfälle stehen der Stellvertretung sehr nahe. Anwendungsfälle der Ermächtigungstreuhand liegen beispielsweise vor, wenn während eines Schwebezustandes widerstreitende Interessen zu wahren oder Interessen einer Vielheit von Personen zu sichern sind (Kastner, Die Treuhand im österreichischen

Recht, JBI 1948, 31 ff; Turnher, Grundfragen des Treuhandwesens, Verlag Österreich 1994, 41 ff.).

Das Kapitalverkehrsteuergesetz unterscheidet nicht zwischen Vollrechtstreuhand und Ermächtigungstreuhand, der bloße Stellvertreter ist allerdings nicht Gesellschafter. Ob der Treuhänder oder Treugeber Gesellschafter ist, hängt daher von den speziellen Vereinbarungen ab. Liegt eine Vollrechtstreuhand (Fiduzia) vor, wird die Gesellschaftereigenschaft gemäß § 5 Abs. 2 KVG eher beim Treuhänder liegen (Siehe auch die Erkenntnisse des VwGH 31.5.1995, 94/16/0238, 31.3.1999, 98/16/015 usw.; Dorazil, Kommentar zum KVG, 32f und 123f.). Wurde lediglich eine Ermächtigungs- oder Verwaltungstreuhand begründet, wird wohl der Treugeber als Gesellschafter anzusehen sein (VwGH 17.10.2001, 2001/16/0338).

Gruber, Treuhandbeteiligung an Gesellschaften, Manz 2001, befasst sich mit der Integration von dem Nebeneinander der zwei Rechtsverhältnisse Gesellschaftsverhältnis (Kapitalgesellschaft und Treuhänder) und Treuhandverhältnis (Treuhänder und Treugeber) in das Gesellschaftsrecht. Demnach können im Gesellschaftsvertrag (bei der offenen Treuhandschaft) sowohl dem Treuhänder, als auch dem Treugeber nebeneinander Rechte eingeräumt werden.

#### **IV.) Die Gesellschafterstellung des Treuhänders und die Konsequenzen für den gegenständlichen Fall**

##### **IV.1.) Vereinbarungen und Leistungen**

Im gegenständlichen Fall wird die Treuhänderin atypisch stille Gesellschafterin der Bw. – mit einer Beteiligung von S 1.000.-, die sie auch erhöhen kann. Die Treuhänderin kann – laut Gesellschaftsvertrag - ihre Einlage teilweise oder zur Gänze auch treuhändig für Dritte, für die Treugeber halten. Diese Dritten, die Treugeber, sind – ebenfalls laut Gesellschaftsvertrag - berechtigt, an die Bw. direkt, unter Ausschluss der Treuhänderin Zahlungen zu leisten.

Für eine ausschließliche Gesellschafterstellung des Treuhänders spricht neben dem Parteilosen, der aus dem Konzept des Projektes hervorzugehen scheint, folgender Passus des Treuhandvertrages: "Soweit über Auftrag des Beteiligungsunternehmens Eigenkapital am privaten Kapitalmarkt aufgebracht wird, übernimmt die Treuhänderin für die in den Zeichnungsscheinen genannten Personen die Stellung einer atypisch stillen Gesellschafterin und vertritt deren Interessen einheitlich". Tatsächlich beteiligten sich Treugeber als weitere atypisch stille Gesellschafter an der Bw., die via Treuhänderin eine atypisch stille Einlage leisteten, und sich auch zur Leistung einer Direktzahlung verpflichteten. Wie im an die Treugeber verteilten Prospekt empfohlen, bestand das Verhältnis von Beteiligung zu Direktzahlung von 10% zu 90%

(Gewünschter Gesamteinzahlungsbetrag S 100.000.-/stille Beteiligung: S 10.000.- + Direktzahlung: S 90.000.-).

Die BA-Treuhand ist zunächst Mitgründerin der atypisch stillen Gesellschaft, dann schließt sie die Verträge mit den Treugebern ab und hält die Beteiligung der Zeichner (Treugeber) als Treuhänderin ("Pooleffekt").

#### **IV.2.) Beteiligung am Gewinn und Verlust/Beteiligungskonten**

Die Treuhänderin ist am Gewinn der Bw. im Verhältnis der ausgewiesenen Einlagen und Treugeberdirektzahlungen zum ....Kapital der Bw. beteiligt. Verlustzuweisungen an die Treuhänderin sind mit maximal 180% der Einlage samt einer Treugeberdirektzahlung beschränkt. Sowohl die stillen Einlagen, als auch die Treugeberdirektzahlungen werden auf festen Einlagekonten verbucht.

Bei Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses beträgt das Auseinandersetzungsguthaben der Treuhänderin mindestens 75%, höchstens jedoch 140% der Summe aus tatsächlich bezahlten, am festen Einlagenkonto ausgewiesenen Einlagen und allfälligen am festen Konto ausgewiesenen, der jeweiligen Einlage zuzurechnenden Treugeberdirektzahlungen.

Diese Vereinbarungen weisen darauf hin, dass sich mit den Einzahlungen durch die Zeichner (Treugeber), die Gesellschaftsrechte der Treuhänderin jedesmal erhöhen.

#### **IV.3.) Konsequenzen für den gegenständlichen Fall**

Nach dem Gesellschaftsvertrag zwischen Bw. und Treuhänderin ist zwar keine Verpflichtung herauszulesen, dass Treugeberdirektzahlungen geleistet werden müssen, doch werden sie tatsächlich geleistet, hat dies Konsequenzen: die Treugeberdirektzahlungen werden dann wie Einlagen behandelt, die der Treuhänderin zugute kommen - die Gewinn- und Verlustberechnung orientiert sich an den stillen Einlagen samt Treugeberdirektzahlung und das Auseinandersetzungsguthaben der Treuhänderin berechnet sich ebenfalls aus den bezahlten stillen Einlagen samt Treugeberdirektzahlungen.

Das bedeutet, dass sich die Gesellschaftsrechte der Treuhänderin nicht nur um die jeweils geleisteten stillen Einlagen, sondern auch um die jeweils gezahlten Treugeberdirektzahlungen erhöhen.

Das Verhältnis zwischen Treuhänderin und Treugeber kommt in den Zeichnungsscheinen, im Treuhandvertrag und in den Prospekten zu Ausdruck. Im Zeichnungsschein verpflichtet sich der Treugeber gegenüber der Treuhänderin, zur Zahlung einer Treugeberdirektzahlung an die Bw. Aus dem Zeichnungsschein und der Aussage des Parteienvertreters scheint daher die

Zugangsvoraussetzung hervor, dass, hätte sich der Treugeber nicht zur Leistung der Treugeberdirektzahlung verpflichtet, der Treugeber nicht in den Genuss der stillen Beteiligung an der Bw. gekommen wäre (Frage: "Hätte jemand Treugeber werden können, wenn er sich bloß verpflichtet hätte, eine stille Einlage zu erbringen, aber keine Treugeberdirektzahlung?" Antwort: "Praktisch ja, das ist auch geschehen, dass Treugeber nur stille Einlagen leisteten, aber in den konkreten Fällen war das Projekt als Publikumsbeteiligung konzipiert und man wollte viele anlagebereite Zeichner ansprechen, was bedeutet, die Verhandlung jedes Falles eines Zeichners der Zeichnungsscheine wäre unwirtschaftlich gewesen. In Fällen großer Beteiligungen wurden Konditionen wie zB Gewinnverteilung ausverhandelt. Aber in den Kleinbeteiligungen über die Zeichnungsscheine wäre eine Ausverhandlung besonderer Konditionen unwirtschaftlich gewesen. Ich weiß das nicht genau, ich gehe aber davon aus, dass es in der Praxis so üblich ist.")

Hier wurde der Vorgang zwischen der Bw. (Kapitalgesellschaft) und Erwerber (Treuhänderin) besteuert. Die Absprachen zwischen der Erwerberin der stillen Beteiligung (Treuhänderin) und dem die Treugeberdirektzahlungen erbringenden Dritten, dem Financier, dem Treugeber, stellen ein Innenverhältnis dar. Vertraglich (Gesellschaftsvertrag und Treuhandvertrag) liegt ein Konnex mit dem Ersterwerb der stillen Beteiligung in der Weise vor, dass die Treuhänderin nicht nur mit ihrer (eigenen) Einlage, sondern auch mit den Treugeberdirektzahlungen am Gewinn (und Verlust) der Kapitalgesellschaft, der Bw., beteiligt ist.

So betrachtet, nehmen die Treugeberdirektzahlungen Einlagencharakter an, da sie untrennbar kausal mit der Leistung der stillen Einlage verknüpft sind.

Verspricht die Erwerberin der stillen Beteiligung (die Treuhänderin) für den Erwerb der stillen Beteiligung eine Gegenleistung zu erbringen und spricht der Text der Vereinbarung, des Gesellschaftsvertrages von allfälligen Treugeberdirektzahlungen und verpflichtet sich der Treugeber gegenüber der Erwerberin der stillen Vereinbarung zur Leistung einer solchen Treugeberdirektzahlung, ansonsten er in das Vertragsgeflecht mit der stillen Erwerberin nicht hätte eintreten können, und gibt er als "Dritter", als Financier, in Erfüllung dieses Versprechens die Zahlung tatsächlich hin, ist diese Zahlung dem Erwerber der stillen Beteiligung, hier: der Treuhänderin zuzurechnen, zumal sich ihr Anspruch auf Gewinn- und Verlustbeteiligung durch die Treugeberdirektzahlung im Verhältnis erhöht.

Damit sind die Treugeberdirektzahlungen weitere Gegenleistung und in die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer hinzuzurechnen.

## **V.) Auch der Treugeber könnte Gesellschafter sein**

Die Bw. führt in ihrem Schreiben vom 7. März 2003, Seite 4 an, dass die Treugeberdirektzahlungen nicht der Treuhänderin zuzurechnen seien: "Die Zahlung der Treugeber erfolgt vielmehr aus eigener wirtschaftlicher Motivation und nicht für den Treuhänder."

Der Vertragstext des Gesellschaftsvertrages, Punkt IV.) und V.) lautet: "Die Vertragsparteien nehmen ausdrücklich zur Kenntnis, dass die BA-Treuhand ihre Einlage teilweise oder zur Gänze auch treuhändig in Form einer Verwaltungstreuhandschaft für Dritte (Treugeber) halten kann, wofür ihr eine angemessene wertgesicherte Treuhandgebühr zusteht. Die Treugeber der BA-Treuhand sind berechtigt, an die Bw. direkt, d.h. unter Ausschluss der BA-Treuhand , Zahlungen zu leisten. Die Kapitaleinlagen der stillen Gesellschafter werden auf festen Einlagekonten ausgewiesen,...die Treugeberdirektzahlungen sind auf separat errichteten festen Konten auszuweisen". Laut Treuhandverträgen ist "die BA-Treuhand atypisch stille Gesellschafterin der Bw. Der überwiegende Teil ihrer Einlagen wird von ihr treuhändig für verschiedene Treugeber verwaltet. Der Treugeber beauftragt die Treuhänderin....allfällige von ihm an das Beteiligungsunternehmen geleistete Treugeberdirektzahlungen zu verwalten, die Zahlungen entgegenzunehmen und auszuhändigen". In den Zeichnungsscheinen scheint folgender Passus auf: "Ich beauftrage Sie (BA-Treuhand) mit der treuhändigen Verwaltung meiner Beteiligung und Direktzahlung".

Interpretiert man die Vertragstexte im Zusammenhang ergibt sich folgendes Bild: Die Bw. suchte Interessenten, die sich an der Finanzierung von Wohnhausprojekten beteiligen wollten. Die Interessentensuche erfolgte über die BA-Treuhand, die zu diesem Zweck selbst hinsichtlich einer Einlage von S 1.000.- stille Gesellschafterin wurde, aber den Beteiligungs- und Finanzierungsteil für alle anderen stillen Gesellschafter leitete. Die BA-Treuhand erscheint so gesehen weniger als Vollrechtstreuhänderin, als Fiduziarin, sondern als (qualifizierte) Stellvertreterin, die die Beteiligungen für die anderen stillen Gesellschafter im eigenen Namen verwaltete und über die die Gewinn- und Verlustverteilung an die stillen Gesellschafter erfolgte. Nach diesen Vertragstexten, aber auch nach der Begründung der Berufung hätten sich die "Treugeber" nicht ihrer Verfügungsmacht über den stillen Anteil begeben und könnten als kapitalverkehrsteuerliche Gesellschafter angesehen werden.

Eine solche Rechtsansicht brächte aber keine Änderung in der Höhe der Steuer, da die Gegenleistung in den erbrachten stillen Einlagen und in den Treugeberdirektzahlungen bestünde.

In zivilrechtlicher Diskussion (Gruber, Treuhandbeteiligung an Gesellschaften, Manz 2001) steht derzeit die (quasigesellschafterähnliche) Mitberechtigung des Treugebers bei der

offenen Treuhandbeteiligung. Würde man dieses Konzepte hier anwenden, kann der Treugeber nach dem Gesellschaftsvertrag zwischen der Bw. und der BA-Treuhand nur direkt an die Bw. Zahlungen erbringen, er erhält neben dem Treuhänder keine Gesellschaftsrechte wie zB. Gewinnbeteiligung, Mitspracherechte oä. eingeräumt. Der Treugeber ist demnach hier neben dem Treuhänder kein zusätzlicher Gesellschafter.

## **VI.) Die von der Bw. angesprochenen 3 Urteile des EuGH vom 17. Oktober 2002, C-339/99, C-138/00 und C-71/00.**

Thema der über mehrere Anfragen des Verwaltungsgerichtshofes eingeleiteten Vorabentscheidungsverfahren, in welchen die Urteile des EuGH vom 17. Oktober 2002, C-339/99 (ESTAG gegen Finanzlandesdirektion für Steiermark), C-138/00 (Solidatech Gate gegen Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland) und 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 (C-339/99), dass nicht nur der handelsrechtliche Gesellschafter, sondern jeder, der Gesellschaftsrechte iS des § 5 KVG erwirbt, Gesellschafter iS des Kapitalverkehrsgesetzes ist (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 (C-71/00).

Zieht man diese Entscheidungen des EuGH für gegenständlichen Fall heran, so sind die Treugeberdirektzahlungen als Zahlungen Dritter, als weitere Gegenleistung für den Erwerb der Gesellschaftsrechte durch die BA-Treuhand in die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer einzubeziehen.

## **VII.) § 117 BAO idF ab 26. 6. 2002**

### **VII. 1.) Allgemeines**

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 Verwaltungsgerichtshofes oder auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen stützt, nicht zum Nachteil der betroffenen Partei berücksichtigt werden.

## **VII. 2.) Keine neue Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes**

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 BMF übereinstimmt. Die Bw. meint, dass der Verwaltungsgerichtshof, der mit seinen Erkenntnissen vom 6.11.2002, 2002/16/0240 und 2002/16/0241ff dem EuGH gefolgt ist, seine bisherige formale Rechtsauslegung geändert habe und sich dies nun zum Nachteil der betroffenen Partei auswirke. Die Bw. ist der Ansicht, dass nach dem KVG bis 1999 die formalrechtliche Betrachtungsweise Platz griff und die Rechtsprechung des VwGH nunmehr eine Zäsur darstelle, die einen Bruch des durch § 117 BAO nF normierten Vertrauensschutzes nach sich zöge.

Die Frage ist nun inwieweit das Kapitalverkehrsteuergesetz in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auszulegen oder der zivilrechtlichen Terminologie zu folgen ist. Werden Begriffe vom Steuerrecht dem bürgerlichen Recht oder anderen Rechtsgebieten entnommen, so sind sie hinsichtlich ihres Begriffsinhaltes und ihrer Auslegung grundsätzlich genau so zu verwenden wie in dem Rechtsgebiet, aus dem diese Begriffe stammen. Doch ist der gesamte Text des jeweiligen Tatbestandes in seinem Zusammenhang zu sehen: "Der Gesellschaftsteuer unterliegt der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber. Die Steuer wird berechnet vom Wert der Gegenleistung." Es werden zweifelsohne zivilrechtliche Begriffe verwendet, darüberhinaus auch Begriffe mit wirtschaftlichem Inhalt wie "Erwerb" und "Gegenleistung".

In der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor 1999 wurde dies ebenfalls vertreten: VwGH 25.3.1993, 92/16/0084: "Eine andere Betrachtung wäre allenfalls dann angebracht, wenn anlässlich der Unternehmenseinbringung derart eine Bindung von Vermögenswerten für bestimmt bezeichnete Zwecke festgelegt oder die Entnahme von Beträgen für bestimmt bezeichnete Zwecke vorbehalten worden wäre, dass insoweit wirtschaftlich betrachtet von einer Zuführung von Mitteln an die Gesellschaft nicht mehr gesprochen werden könnte", VwGH 20.1.1992, 90/15/0074: "Im letztgenannten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass nicht bloß Personen, die nach handelsrechtlichen Vorschriften (etwa als Aktionäre oder Gesellschafter) Anspruch auf Gewinnbeteiligung erheben können, sondern

auch Personen, denen bloße Gläubigerrechte einen solchen Anspruch vermitteln, als Gesellschafter einer inländischen Kapitalgesellschaft anzusehen sind. Dies ergebe sich aus der in der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Abgabenrechtes begründeten Erwägung, dass Gläubiger von Forderungen mit Anspruch auf Gewinnbeteiligung das Gleiche Interesse am Fortgang der Gesellschaft haben wie die eigentlichen Gesellschafter selbst....Gegenleistung....und damit Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer ist somit der Betrag der gesamten von den Gesellschaftern der Beschwerdeführerin bewirkten Leistungen", VwGH 2.4.1990, 89/15/0002: "Im hier vorliegenden Fall einer rechtlich unselbstständigen Zweigniederlassung handelt es sich bei der Zuführung von Kapital durch die Gesellschaft um einen innerbetrieblichen wirtschaftlichen Vorgang....".

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Vorlagebeschluss vom 17.2.2000, 97/16/0358 auf das ergangene Vorerkenntnis vom 30. Oktober 1961, Zi. 340/61, ÖStZB 1962 hingewiesen. In diesem Erkenntnis wird begründend ausgeführt: "....Gegenstand der Besteuerung nach § 2 Z. 1 KVG ist der Erwerb von Gesellschaftsrechten. Wie in solchen Fällen die Steuer zu berechnen ist, regelt jedoch nicht diese Bestimmung. Die Grundsätze für die Berechnung der Steuer sind vielmehr in § 8 Z. 1 KVG festgelegt....Gemäß § 8 Z. 1 lit.a KVG bildet darnach derjenige Geldbetrag, gegen dessen Zahlung die Gesellschaftsrechte erworben werden, die Grundlage für die Erhebung der Gesellschaftsteuer. Maßgebend für die Besteuerung....war jener Betrag, der von den Gesellschaftern....aufzubringen war, um die zu übernehmenden Gesellschaftsrechte zu erwerben...."

Daraus ist zu ersehen, dass in der Judikatur die Aufbringung der Mittel seitens des Gesellschafters immer schon im Blickpunkt stand. Dieselbe Frage stellt sich auch hier: Nach dem Gesellschaftsvertrag, aber auch nach dem Treuhandvertrag erhöhten sich die Gesellschaftsrechte der BA-Treuhand, der "stillen Treuhändergesellschafterin", nicht nur durch die Leistung der stillen Einlagen der Zeichner, sondern auch durch die Treugeberdirektzahlungen. Die Treuhänderin brachte die Beträge "Treugeberdirektzahlungen" über die Zeichnungsscheine auf, indem sie die Zeichner (Treugeber) verpflichtete, solche zu leisten. Eine Rechtsprechung, die sich zum Nachteil der Partei auswirkt, liegt bei den og. Erkenntnissen vom 6.11.2002 daher nicht vor.

### **VII. 3.) Wirkung von Vorabentscheidungen**

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.

## **VIII.) Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist in diesem Fall geradezu geboten**

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (29.1.1975, 607-633/74, 14.5.1975, 531,532/74 und 19.12.2002, 2001/16/0273) tritt die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd § 21 Abs. 1 BAO zwar im Bereich des Kapitalverkehrsteuergesetzes in den Hintergrund, weil das Gesetz an bestimmte Rechtsvorgänge anknüpft. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise gilt aber im Bereich der Verkehrsteuern immer dann, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formalrechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würde.

Liest man § 2 Z. 1 KVG und § 7 Abs. 1 lit. a KVG im Kontext, so erbringt der Gesellschafter eine Gegenleistung dafür, dass er Gesellschaftsrechte erwirbt, die Gegenleistung zielt auf eine Änderung der bestehenden Güterordnung hin, das Gut des Gesellschafters wird zum Gut der Kapitalgesellschaft ("Zufuhr von Eigenkapital an inländische Kapitalgesellschaften", Doralt-Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts II, 3. Aufl., 87 ff). Eine Gegenleistung erbringen bedeutet, dass sich der Gesellschafter verpflichtet, Geld oder Sachgüter der

---

Kapitalgesellschaft zu übergeben ("Erfüllung", "Zahlung"). Zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft findet ein Leistungsaustausch statt, Wert und Gegenwert werden ausgetauscht. Die Kapitalgesellschaft verspricht Gewinnbeteiligung, dafür verspricht der Gesellschafter eine bestimmte Gegenleistung. Der im § 7 Z. 1 lit.a KVG als Bemessungsgrundlage angeführte "Wert der Gegenleistung" repräsentiert beim Erwerb der Gesellschaftsrechte das "Tauschgut", das ist das hingegebene zu Verfügung gestellte (anonyme, "vergesellschaftete") Kapital.

Aufgrund der vorgelegten Vertragswerke (Beteiligungsanbot "Treuconsult", Zeichnungsschein/Leistungserklärung) wird der "Zeichner" (Anleger, Mitunternehmer) zu einer Gesamtgegenleistung verpflichtet, wenngleich sie in Teilleistungen, aus ertragssteuerlichen Gründen in zwei nacheinanderliegenden Kalenderjahren, zu erbringen ist. Dem Erwerb der Gesellschaftsrechte steht als Gegenleistung ein Wert von S 100.000,00 (oder ein Vielfaches) gegenüber, das ist das anonyme Kapital, das der Kapitalgesellschaft zufließt, und "vergesellschaftet" ist.

Es würde dem Sinn und Zweck des Kapitalverkehrsteuergesetzes zuwiderlaufen, würde die der Bw. neben der stillen Einlage ebenfalls zur Verfügung gestellte Treugeberdirektzahlung bei der Besteuerung nicht berücksichtigt werden, da sowohl stille Einlage als auch Treugeberdirektzahlung "als anonymes Kapital" der Kapitalgesellschaft für den Erwerb von Gesellschaftsrechten zugeführt wurden.

## **IX.) Zusammenfassung**

In der 1. Stufe des Projektes wurde mit Gesellschaftsvertrag zwischen der Bw. und einer Treuhänderin eine atypisch stille Gesellschaft gegründet. In der 2. Stufe sollte die Kapitalbeschaffung bei anlagesuchenden Zeichnern stehen, was allein durch die Treuhandkonstruktion erfolgte. Die Beteiligung der Zeichner (=Treugeber) wurde über Treuhandverträge und Zeichnungsscheine, abgeschlossen zwischen der Treuhänderin und den Treugebern, abgewickelt. Die Integration der Treugeber in das Projekt ("Publikumsgesellschaft") erfolgte mit Zusammenschlussverträgen zwischen der Bw. und der Treuhänderin.

Die "Treuhänderin" wurde selbst stille Gesellschafterin, sie konnte aber auch stille Beteiligungen für Dritte, die Treugeber halten ("Pooleffekt"). Die Treugeber hatten aber auch die Möglichkeit, direkt an die Bw. Zahlungen zu leisten – dann bestand für die stille Gesellschafterin, die Treuhänderin, ein vertraglich vereinbarter Gewinnbeteiligungsanspruch, der sich wertmäßig durch Einbeziehung der Treugeberdirektzahlungen ermittelt.

Einerseits nehmen die Treugeberdirektzahlungen Einlagencharakter an (Punkte VII und XII des Gesellschaftsvertrages). Andererseits verspricht die Erwerberin der stillen Beteiligung (die Treuhänderin) für den Erwerb der stillen Beteiligung eine Gegenleistung zu erbringen. Spricht der Text der Vereinbarung, des Gesellschaftsvertrages von allfälligen Treugeberdirektzahlungen und verpflichtet sich der Treugeber gegenüber der Erwerberin des stillen Gesellschaftsanteiles zur Leistung einer solchen Treugeberdirektzahlung, ansonsten er in das Vertragsgeflcht mit der stillen Erwerberin nicht hätte eintreten können, und gibt er als "Dritter", als Financier, in Erfüllung dieses Versprechens die Zahlung tatsächlich hin, ist diese Zahlung dem Erwerber der stillen Beteiligung, hier: der Treuhänderin zuzurechnen, zumal sich ihr Anspruch auf Gewinn- und Verlustbeteiligung durch die Treugeberdirektzahlung im Verhältnis erhöht. Da sich durch die Treugeberzahlungen die Gesellschaftsrechte der BA-Treuhand erhöhen, bzw. sich das atypisch stille Kapital der Bw. erhöht, sind nicht nur die stillen Einlagen, sondern auch die Treugeberdirektzahlungen in die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer gemäß § 2 Z. 1 KVG ("Ersterwerb von Gesellschaftsrechten infolge Kapitalerhöhung") einzubeziehen.

Im Hinblick auf die unter Punkt VII.2.) zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass neben der formalrechtlichen auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Gesellschaftsteuer zum Zug kommen kann, ist in der Judikatur dieses Gerichtshofes keine Zäsur zu erkennen, die die Frage nach der Benachteiligung einer Partei aufwerfen könnte. Da Auslegungsentscheidungen des EuGH auch auf vor dem Anlassfall entstandene Sachverhalte anzuwenden sind, können Beschlüsse des Verwaltunggerichtshofes, mit welchen dem EuGH Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt werden, nicht das "Verböserungsverbot" des § 117 BAO nF auslösen, da letztere Vorschrift keine Derogation des Gemeinschaftsrechtes anordnet und nur im innerstaatlichen Bereich anzuwenden ist.

Da die Bw. selbst vorbrachte, dass die Zahlung der Treugeber aus eigener wirtschaftlicher Motivation erfolgte und auch eine textliche Auslotung der vorgelegten Vertragswerke einiges in dieser Richtung hergibt, könnte man – folgt man der obgenannten Auffassung des Kausalzusammenhangs zwischen Erwerb der stillen Beteiligung und Treugeberdirektzahlung in der Sphäre der Treuhänderin nicht – zu der Ansicht gelangen, dass es sich bei der Treuhandschaft nicht um eine Fiduzia, sondern bloß um eine Verwaltungstreuhand handelte, bei der sich die Treugeber nicht ihrer Verfügungsmacht über den stillen Anteil begeben haben und somit sie als kapitalverkehrsteuerliche Gesellschafter anzusehen wären. Das würde aber keine Änderung in rechtlichen Beurteilung des Falles "Ersterwerb von Gesellschaftsrechten" gemäß §

2 Z. 1 KVG und in der Höhe der Bemessungsgrundlage (Gegenleistung = Einlagen + Treugeberdirektzahlungen) herbeiführen.

Nach dem Gesamtkonzept des Projektes stellen die Zusammenschlussverträge zwischen Bw. und BA-Treuhand einen Ersterwerb von Gesellschaftsrechten dar. Die Treugeberdirektzahlungen haben Einlagencharakter und sind damit integraler Bestandteil der durch die Zusammenschlussverträge erfolgten Kapitalerhöhung. Durch die Treugeberdirektzahlung im Zusammenhang mit der Leistung der stillen Einlage wurde die Kapitalverbreiterung der Bw. bewirkt. Die Treugeberdirektzahlungen sind keine Leistungen im Sinne des § 2 Z. 2 KVG, da sie nicht durch satzungsgemäße Handlungen der Gesellschaftsorgane nach Durchführung der Kapitalerhöhung entstanden sind.

Grundsätzlich ist ein Wechsel zwischen den Ziffern des § 2 KVG möglich, da grundsätzlich nach allen Ziffern Leistungen des Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft besteuert werden. Hier liegt aber eine verfahrensrechtliche weitere Dimension vor. In die ursprünglichen Bescheide hätten die Treugeberdirektzahlungen einbezogen werden müssen, bzw. hätten diese Bescheide vorläufig ergehen müssen. Ein weiterer Bescheid in ein und derselben Sache begründet seine Rechtswidrigkeit, da er gegen den Grundsatz ne bis in idem verstößt.

Ausschließlich aus diesen letzteren, verfahrensrechtlichen Gründen wurde den drei Berufungen zu RV/1228-W/02, RV/1229-W/02 und RV/1230-W/02 stattgegeben.

Wien, am 1. Oktober 2003