

# TE Vwgh Erkenntnis 2007/12/20 2004/16/0118

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 20.12.2007

## Index

yy41 Rechtsvorschriften die dem §2 R-ÜG StGBI 6/1945 zuzurechnen sind;

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/06 Verkehrsteuern;

## Norm

BAO §24;

KVG 1934 §2 Z2;

KVG 1934 §5 Abs1 Z3;

KVG 1934 §5;

KVG 1934;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Höfinger, Dr. Köller, Dr. Thoma und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der I GmbH in W, vertreten durch die Doralt Seist Csoklich Rechtsanwalts-Partnerschaft in 1090 Wien, Währinger Straße 2-4, gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 12. Mai 2004, GZ. RV/0160-W/03, betreffend Gesellschaftsteuer, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Mit Gesellschaftsvertrag vom 20. Dezember 1995 beteiligte sich die I GmbH an der beschwerdeführenden GmbH mit einer Einlage von S 10.000,-- als atypisch stille Gesellschafterin.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass die stille Gesellschafterin weitere Einlagen in Höhe von S 7,440.000,-- und S 7,740.000,-- sowie damit - nach Auffassung der Prüferin untrennbar - verbundene Gesellschafterdarlehen in Höhe von S 66,960.000,-- und S 50,310.000,-- geleistet habe. Die Beteiligungen sowie die Darlehensgewährungen seien jeweils treuhändig (unter der Sammelbezeichnung Beteiligung 79 bzw. 80) für zahlreiche Anleger erfolgt.

Mit dem im Instanzenzug ergangenen Bescheid vom 28. Juni 1999 wurden von der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland nicht nur die Einlagen, sondern auch die Darlehensbeträge in die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer einbezogen und der Beschwerdeführerin gemäß § 2 Z 1 KVG Gesellschaftsteuer in Höhe von S 1,324.500,-- (EUR 96.255,17) vorgeschrieben.

Mit hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2002, Zl. 99/16/0272, hob der Verwaltungsgerichtshof diesen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Dabei wurde insbesondere das Fehlen von Feststellungen hinsichtlich der Darlehensvereinbarungen und eines mit dem Darlehen verbundenen Rechts auf Beteiligung am Gewinn oder am Liquidationserlös der Beschwerdeführerin gerügt. Es sei auch nicht begründet worden, auf Grund welcher Umstände der Nennbetrag der Darlehensforderungen als Gesellschaftsrechte iSd § 5 Abs. 1 KVG in Betracht komme.

Im fortgesetzten Verfahren wurde mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend führte die belangte Behörde aus, zwischen dem Gesellschaftsvertrag und den Darlehensverträgen bestehe ein inhaltlicher und zeitlicher Zusammenhang: Sowohl der Vertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft als auch die beiden Darlehensvereinbarungen seien am 20. bzw. 21. Dezember 1995 (von der Beschwerdeführerin bzw. der I GmbH) unterzeichnet worden. Der Gesellschaftsvertrag nehme Bezug auf Gesellschafterdarlehen ("Punkt X. 2. Satz: Falls im Zusammenhang mit der atypisch stillen Beteiligung dem Geschäftsherrn auch ein Gesellschafterdarlehen gewährt wurde ..."). Es bestehe (laut den Darlehensverträgen) ein festgelegtes Verhältnis zwischen der atypisch stillen Einlage und den Darlehen: Die Darlehensgeberin (I GmbH) verpflichtete sich, einen Betrag von S 90.000,-- bzw. von S 65.000,-- je atypisch stillen Gesellschaftsanteil von S 10.000,-- zu gewähren. Das ergebe zwischen atypisch stiller Einlage und Darlehen ein Verhältnis von 1:9 bzw. 1:6,5. Nach Punkt V.3. des Gesellschaftsvertrages sei das jährliche Ergebnis dem atypischen stillen Gesellschafter im Verhältnis seines festen einbezahlten Kapitalkontos zum Kapitalkonto des Geschäftsherrn zuzuweisen, wobei dem atypisch stillen Gesellschafter ausgleichsfähige Verluste bis zu einem Betrag in Höhe der zwölfwachen Einlage, d.h. je S 10.000,-- Einlage S 120.000,-- Verluste vorrangig zugewiesen würden.

Die Formulare der Zeichnungsscheine (der Treugeber der I GmbH) bildeten 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. In diesen Formularen könnten atypisch stille Einlagen und Gesellschafterdarlehen nur in einem Betrag angeführt werden.

Laut Punkt 2.1. des Treuhandvertrages (zwischen den Treugebern und der I GmbH) und der Beilage zur Bilanz zum 31. Dezember 1995 der Beschwerdeführerin sei der atypisch stille Gesellschafter mit dem im Zeichnungsschein genannten Betrag (Einlage und Darlehen) am Unternehmen des Geschäftsherrn beteiligt, d.h. er sei im Verhältnis der nominellen einbezahlten Einlagen und Gesellschafterdarlehen zum Kapitalkonto des Geschäftsherrn beteiligt.

Verpflichtete 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, komme die Darlehensgewährung einer Einlage gleich. Das vom Gesetz geforderte Merkmal "Gewinnbeteiligung" sei insofern erfüllt, als dem atypisch stillen Gesellschafter einerseits Gewinne bis zur Höhe der atypisch stillen Einlage, andererseits aber ausgleichsfähige Verluste bis zum Zwölfwachen der Einlage, und damit über den zur atypisch stillen Einlage zusätzlich gewährten Darlehensbetrag hinaus zugewiesen würden. Bei Verlustzuweisung liege kein Darlehen vor.

Österreich sei am 1. Jänner 1995 der Europäischen Union beigetreten. Da die Gesellschaftsteuer zu diesem Zeitpunkt 1 % betragen habe, könne keine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit hinsichtlich der Anwendung des Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 69/335/EWG vorliegen.

In ihrer Beschwerde gegen diesen Bescheid erachtet sich die Beschwerdeführerin insbesondere in ihren Rechten auf Steuerfreiheit (Nichtsteuerbarkeit) der Gesellschafterdarlehen, Nichterhebung der Gesellschaftsteuer für Darlehen, mit denen weder gesellschaftergleiche Rechte noch eine Beteiligung am Gewinn und Vermögen einer Gesellschaft verbunden seien und Festlegung der richtigen Bemessungsgrundlage zumindest im Recht auf Nichteinbeziehung der Darlehensvaluta, sondern maximal der Zinsersparnis verletzt.

Die belangte Behörde erstattete eine Gegenschrift mit dem Antrag auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor.

Die Beschwerdeführerin replizierte auf die Gegenschrift und erstattete darüber hinaus ein ergänzendes Vorbringen zu Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 69/335/EWG.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

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

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

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 3 KVG gelten als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquiditätserlös der Gesellschaft gewähren. Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle gelten als Gesellschafter die Personen, denen die in Abs. 1 bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen.

Bei der Neugründung einer stillen Gesellschaft, bei der sich der stille Gesellschafter an einer Kapitalgesellschaft beteiligt, handelt es sich um die Begründung einer Forderung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 3 KVG (vgl. z. B. das hg. Erkenntnis vom 14. Jänner 1991, Zl. 90/15/0125, mwN).

Treuhänder, die im eigenen Namen (aber für fremde Rechnung) tätig sind, sind Gesellschafter iSd § 5 KVG. Da die Frage, wer im gegebenen Falle Gesellschafter ist, eine rechtliche ist, kann sie nicht im Sinne des § 24 BAO gelöst werden. Gesellschafter ist also der Treunehmer (vgl. Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz<sup>2</sup>, 151). Daraus folgt, dass zur Beurteilung der Gesellschaftsteuerpflicht des dem Beschwerdefall zu Grunde liegenden Vorgangs das Rechtsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der I GmbH heranzuziehen ist.

Im fortgesetzten Verfahren hat die belangte Behörde aus den nunmehr getroffenen Feststellungen zum Gesellschaftsvertrag, den Darlehensverträgen und den Treuhandvereinbarungen den Schluss gezogen, dass auch das Gesellschafterdarlehen eine gewinnbeteiligte Forderung iSd § 5 Abs. 1 Z 3 KVG darstellt.

Aus dem in den Verwaltungsakten erliegenden Gesellschaftsvertrag ist ersichtlich, dass die I GmbH zunächst S 10.000,-- als Einlage eingebracht hat und vereinbart wurde, dass die I GmbH diese Einlage "im Einvernehmen mit dem Geschäftsherrn" um ein Vielfaches davon erhöhen könne. Bei der Übernahme von Verlusten, die über die eingezahlte Einlage hinausgingen, sei der atypisch stille Gesellschafter im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens des Geschäftsherrn verpflichtet, die Differenz zwischen übernommenen Verlusten und einbezahlter Einlage nachzuschließen (Punkt III.). Nach Punkt V. des Gesellschaftsvertrages ist der atypisch stille Gesellschafter am Ergebnis der Gesellschaft im Verhältnis seines festen einbezahlten Kapitalkontos zum Kapitalkonto des Geschäftsherrn beteiligt, wobei die Verlustbeteiligung mit dem Zwölffachen der Einlage begrenzt wird. In Punkt XIV. wurde der I GmbH ausdrücklich gestattet, Anteile ihrer Beteiligung an dritte Personen zu übertragen und zwar auch in der Weise, dass diese die Anteile weiter im eigenen Namen, jedoch auf Rechnung Dritter behalten könne. Für die damit zusammenhängende Verwaltungstätigkeit wurde der I GmbH ein Nettoentgelt von 0,9 % des Treuhandbetrages (Zeichnungsbetrages) zugesagt.

Aus den beiden gleichzeitig mit den Gesellschaftsverträgen abgeschlossenen und in den Verwaltungsakten einliegenden Darlehensverträgen ergibt sich die Verpflichtung des atypisch stillen Gesellschafters, proportional zu seiner Einlage (1:6,5 bzw. 1:9) auf unbestimmte Zeit unverzinst Darlehen zu gewähren. Die Übertragung der Darlehensforderung ist an die gleichzeitige Mitübertragung des atypisch stillen Gesellschaftsanteils gebunden. Die Darlehen sind gegenüber den Fremdmitteln des Geschäftsherrn nachrangig zu bedienen. Die beiden Darlehensverträge unterscheiden sich insofern, als jener Darlehensvertrag, bei welchem das Darlehen das 6,5-fache der Einlage beträgt, eine Rückführung bei Kündigung der Beteiligung in einem Betrage vorgesehen ist. Der Darlehensvertrag, bei welchem das Neunfache der Einlage als Darlehen zu gewähren ist, sieht eine Tilgung "nach Maßgabe der wirtschaftlichen Möglichkeiten" in Raten von jährlich 9,25 % des Nominales, fällig jeweils am 31. März, erstmals zum 31. März 1997, vor. In beiden Fällen ist die Darlehensnehmerin berechtigt, das Gesellschafterdarlehen auch vorzeitig rückzuführen.

Das zeitliche Naheverhältnis zwischen dem Abschluss des schriftlichen Gesellschaftsvertrages und eines Darlehensvertrages ist ein Indiz dafür, dass die Leistung des Darlehens in engem Zusammenhang mit der Errichtung des Gesellschaftsvertrages vereinbart wurde. Es kann aber daraus allein nicht ohne weiteres geschlossen werden, dass

die Leistung ihre Grundlage in einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung hat (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Dezember 1993, Zl. 92/16/0065).

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde Feststellungen getroffen, aus denen sich - über den zeitlichen Zusammenhang hinausgehend - eine enge Verknüpfung zwischen dem Gesellschaftsvertrag und den Darlehensverträgen ergibt. So hat sie festgestellt, dass die Gewährung von Darlehen durch die I GmbH Bedingung für den Erwerb der weiteren Beteiligungen und damit für die Begründung des Anspruches auf Gewinn- bzw. Verlustbeteiligung gewesen ist. Dass der Erwerb einer Beteiligung auch ohne Gewährung des Darlehens möglich gewesen wäre, wurde von der Beschwerdeführerin nicht behauptet. Das Schicksal der Beteiligung wurde mit dem Darlehen auch insofern verbunden, als die jeweiligen Übertragungen nur gemeinsam möglich sein sollen. Der Umstand, dass sich diese Verknüpfungen nicht nur aus einer einzigen Urkunde, nämlich dem Gesellschaftsvertrag, sondern aus der Zusammenschau von Gesellschaftsvertrag und Darlehensverträgen ergibt, kann zu keiner anderen Beurteilung führen.

Die Beschwerdeführerin rügt, die belangte Behörde habe keine Feststellungen über die Gewinn- und Verlustbeteiligung der von ihr als Einlage beurteilten Darlehen getroffen.

Im Hinblick auf die zwingende Relation des "Darlehens" zur Kapitaleinlage ist es aber eine für das Ergebnis der Gewinnverteilung bedeutungslose Frage der Wortwahl, ob die Gewinnverteilung an das Verhältnis des festen eingezahlten Kapitalkontos des atypischen stillen Gesellschafters (vgl. Punkt V.3. des Gesellschaftsvertrages) oder an das Verhältnis der Gesamtleistungen zum Kapitalkonto des Geschäftsherrn anknüpft (vgl. dazu das hg. Erkenntnis vom 20. Jänner 1992, Zl. 90/15/0074).

Im Beschwerdefall kann es somit nicht als rechtswidrig erachtet werden, wenn die belangte Behörde von der Begründung einer Forderung, die eine Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft gewährt (§ 5 Abs. 1 Z 3 KVG), ausgegangen ist.

Die Beschwerdeführerin rügt als Verfahrensmangel, die belangte Behörde habe sich mit ihrem Vorbringen hinsichtlich der weiteren Entwicklung der atypischen stillen Gesellschaft nicht auseinander gesetzt. 1996 habe ein Großteil der Anleger seine atypisch stille Beteiligung rückwirkend zum 31. Dezember 1995 gegen Genussrechte an der Beschwerdeführerin umgewandelt. Die Darlehen, welche bereits im ersten Vertragsjahr auf 33,87 % des Ausgangswertes abgesunken seien, seien von diesem Umtausch nicht erfasst gewesen.

Dem ist entgegenzuhalten, dass für die Verkehrsteuern im Allgemeinen der Grundsatz gilt, wonach die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden soll (sog. Stichtagsprinzip). Das KVG enthält keine Bestimmungen, aus denen sich ergeben würde, dass dies im Bereich der Gesellschaftsteuer nicht gelten sollte (vgl. die zur Börsenumsatzsteuer ergangenen hg. Erkenntnisse vom 21. März 2002, Zl. 2001/16/0555, und vom 2. März 1992, Zl. 91/15/0109, mwN).

Zum Vorbringen, Österreich komme kein Besteuerungsrecht für die in Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 69/335/EWG genannten Vorgänge zu, weil es diese am 1. Juli 1984 mit dem Steuersatz von 2 % und nicht mit einem Steuersatz von 1 % besteuert hat, ist gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG auf das hg. Erkenntnis vom 18. Oktober 2005, Zl. 2004/16/0243, zu verweisen. In diesem wurde ausführlich dargestellt, dass es nicht darauf ankommt, dass bereits am 1. Juli 1984 nach der nationalen Rechtslage ein Steuersatz von genau 1 % normiert war. Entscheidend ist vielmehr, dass kein ermäßigter Steuersatz von unter 1 % zur Anwendung gelangte, weil ein solcher Vorgang nach der Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 zu befreien gewesen wäre. Dies galt jedoch nicht für Steuersätze über 1 % und somit auch nicht für den damals nach den nationalen Bestimmungen anzuwendenden Steuersatz von 2 %. Die Formulierung in der Richtlinie: "soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v.H. unterlagen", ist nur so zu verstehen, dass damit eine Abgrenzung zu den ermäßigten Steuersätzen erfolgte, keineswegs aber eine Festschreibung eines Steuersatzes von 1 % mit der Folge, dass damit beim Beitritt der Republik Österreich zur EU ein höherer "Normalsteuersatz" zum Wegfall der Berechtigung zur Erhebung der Gesellschaftsteuer führen sollte.

In Österreich war für den im Beschwerdefall besteuerten Vorgang bereits am 1. Juli 1984 Gesellschaftsteuerpflicht mit dem Normalsteuersatz von damals 2 % gegeben. Somit sind die Richtlinienvorgaben erfüllt und Österreich kann auch nach dem Beitritt zur EU für diese Vorgänge Gesellschaftsteuer mit einem Steuersatz von 1 % vorschreiben.

Wenn sich die Beschwerdeführerin weiters dagegen wendet, dass der Betrag der Darlehensvaluta als

Bemessungsgrundlage herangezogen wurde, so ist sie darauf hinzuweisen, dass sowohl die Unverzinslichkeit des unbefristeten "Darlehens" als auch seine nachrangige Bedienung gegenüber den Fremdmitteln des Geschäftsherrn vereinbart wurde. Auch die bereits dargestellte Verknüpfung des Schicksals des "Darlehens" mit jenem der "Einlage" sowie die Verpflichtung, das Darlehen in einem festen Verhältnis zum Gesellschaftsanteil zu gewähren, sprechen im Beschwerdefall für die Beurteilung der belangten Behörde, wonach die "Darlehensschuld" einer Einlagengewährung gleichkommt. Damit hat aber das "Darlehen" keine andere Funktion als die Hingabe der Einlage und kann daher nicht anders beurteilt werden als die Einlage im engeren Sinne (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 1993, Zl. 92/16/0065).

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 20. Dezember 2007

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2007:2004160118.X00

**Im RIS seit**

07.02.2008

**Zuletzt aktualisiert am**

05.10.2008

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)