



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma H-GmbH, vom 26. März 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Steyr vom 22. August 2000 betreffend Körperschaftsteuer für 1996, 1997 und 1998 sowie vom 24. August 2000 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1988 bis 1996 entschieden:

1. Die Berufung wird betreffend Körperschaftsteuer für 1997 und 1998 für gegenstandslos erklärt.
2. Im Übrigen wird der Berufung Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid angeführten Abgabe betragen, wie im Erstbescheid vom 6. November 1997:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1996	Einkommen	0 S	Körperschaftsteuer (Mindestkörperschaftsteuer)	15.000 S
festgesetzte Körperschaftsteuer (Abgabenschuld)				1.090,09 €

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der im den angefochtenen Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1988 bis 1996 betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
	Verdeckte Ausschüttung	8.681 S	Kapitalertragsteuer	1.931 S

Haftungsbetrag an Kapitalertragsteuer	140,33 €
---------------------------------------	----------

Entscheidungsgründe

Unternehmensgegenstand der Berufungswerberin (im Folgenden auch Bw.; bezieht sich auch auf die Rechtsnachfolgerin) ist laut Firmenbuchauszug der Handel mit technischen Produkten. An der Rechtsvorgängerin der Bw., der Fa. S-GmbH, waren ursprünglich drei Gesellschafter in unterschiedlichem Ausmaß beteiligt. Im Februar 1996 übernahm JSt Gesellschaftsanteile im Ausmaß (Nominale) von S 410.000, die er am 12. Dezember 1996 seinerseits an die Fa. H-H GmbH zum seinerzeitigen Erwerbspreis abtrat, die in weiterer Folge sukzessive sämtliche Gesellschaftsanteile übernahm; die Fa. S-GmbH wurde in weiterer Folge gelöscht. Letztlich wurde die Fa. H-H GmbH in "H-" umbenannt.

Bei einer Außenprüfung stellte ein Prüfer der Amtspartei – neben im gegenständlichen Verfahren nicht strittigen Punkten – in Tz 18 des Betriebsprüfungsberichts ("Verrechnungskonto JSt 1996") u.a. fest:

JSt habe Anfang 1996 GmbH-Anteile der Fa. S-GmbH von den drei bisherigen Gesellschaftern um den Preis von S 3,160.000 gekauft. Zu diesem Zweck sei ihm als Mehrheitsgesellschafter von der GmbH ein Darlehen gewährt worden. Die Bw. habe ihrerseits Darlehen bei verschiedenen Banken aufgenommen, um das dem Gesellschafter gewährte Darlehen ermöglichen zu können. Dessrn Verrechnungskonto habe zum 31. Dezember 1996 einen Stand von S 3,294.181 aufgewiesen. Durch die im Zuge der Bilanzierung vorgenommene Verzinsung habe sich die Forderung auf S 3,434.323 erhöht.

Zur vorgelegten Vereinbarung vom Mai 1996 über die Rückzahlung und Verzinsung zwischen JSt und der Bw. sei anzumerken, dass an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einem mehrheitlich beteiligtem Gesellschafter-Geschäftsführer und der Gesellschaft ebenso strenge Maßstäbe wie an eine zwischen nahen Angehörigen anzulegen seien.

In der Judikatur würden u.a. das Fehlen von Zinsfälligkeiten, Kreditrahmen und entsprechender Sicherheiten (Einräumung von Pfandrechten) als Indizien für eine verdeckte Ausschüttung angesehen; dies sei bei der gegenständlichen Vereinbarung der Fall.

Gegen die Annahme eines echten Darlehens spreche auch der Umstand, dass die Bw. selbst Darlehen habe aufnehmen müssen und JSt eine Frist von fünf Jahren zur Begleichung seiner Schuld eingeräumt worden sei.

Weiters sei dessen Einkommenshöhe rein rechnerisch nicht ausreichend, um in diesem Zeitraum Kapitals samt Zinsen zurückzubezahlen. Die Rückzahlung aus Gewinnausschüttungen sei zwischen fremden Geschäftspartnern unüblich.

Die Kapitalertragsteuer werde von der GmbH getragen.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und erließ einerseits im wiederaufgenommenen Verfahren geänderte Körperschaftsteuerbescheide für 1996 bis 1998 (wobei sich die strittige verdeckte Ausschüttung nur im Bescheid des Jahres 1996 auswirkte) und andererseits einen Haftungs- und Abgabenbescheid hinsichtlich Kapitalertragsteuer.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung mit im Wesentlichen folgender Begründung erhoben:

Die Geschäftsanteile seien mit Abtretungsvertrag vom 12. Dezember 1996 vom neuen Hauptgesellschafter mit Stand zum 31. Oktober 1996 übernommen worden, wobei dieser Vertrag festlege, dass keine Veränderungen am Verrechnungskonto vorgenommen werden dürften und am Jahresende marktübliche Zinsen aufzuschlagen seien. Die Bezahlung des Abtretungspreises sei durch die Übernahme des Verrechnungskontos "JSt ", der Übergang aller mit dem Geschäftsanteil verbundenen Rechten und Pflichten mit Ablauf des 31. Dezember 1996 erfolgt. Das Darlehen sei durch Bürgschaften und Pfandbestellungen besichert worden.

Die Rechtmäßigkeit der strittigen Bescheide hänge davon ab, ob ein Vermögensabfluss im Bereich der Körperschaft und ein dementsprechender Zufluss beim Gesellschafter von der Behörde in einem mängelfreien Verfahren ermittelt werden. Die Kriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen hätten dabei nur Bedeutung im Bereich der Beweiswürdigung. Diese Beweiswürdigung sei aus verschiedenen Gründen nicht schlüssig:

Die Behörde habe der Darlehensvereinbarung die steuerliche Anerkennung versagt, obwohl sie schriftlich, rechtzeitig, als Darlehensforderung erfasst, in banküblicher Höhe verzinst, mit bestimmten Rückzahlungstermin und der Höhe nach festgelegt worden sei. Vereinbarungen unter Fremden seien nur in Ausnahmefällen noch genauer gefasst. Das im Betriebsprüfungsbericht herangezogene VwGH-Erkenntnis sei aus mehreren Gründen mit dem gegenständlichen nicht vergleichbar.

Die Bw. sei in keiner schlechten wirtschaftlichen Lage gewesen, sodass sie durchaus Darlehen habe gewähren können. Die Vereinbarung zwischen der Bw. und JSt lege den Kreditrahmen unter Hinweis auf die bereits erfolgte Zuzählung und die kontokorrentmäßige Verzinsung fest. Weiters sei daraus ersichtlich, dass die Rückzahlung bis spätestens 28. Februar 2002 vorzunehmen sei und darin auch die Zinsen mit einbezogen seien.

Als einziger Umstand verbleibe, dass sich die Bw. keine Pfandrechte als Sicherheit für das gewährte Darlehen habe eintragen lassen. Der Mehrheitsgesellschafter JSt habe jedoch Bürgschaften für Bankverbindlichkeiten der Bw. übernommen und die Ehegatten St hätten Pfandrechte ob der ihnen gehörenden Liegenschaften bestellt. Weiters hätten alle Gesellschafter ihre Gesellschaftsanteile verpfändet. Die Bw. habe damit eine einer Pfandbestellung vergleichbare Gegenleistung erhalten.

Der Ansicht der Abgabenbehörde, Darlehensrückzahlungen aus Gewinnausschüttungen vornehmen zu wollen, sei fremdunüblich, sei zu entgegnen, dass der BFH gerade diese Vereinba-

rung als Indiz für eine Rückzahlungsabsicht ansehe.

Insgesamt sei auf die herrschende Lehre zu verweisen, wonach bei Beurteilung der steuerlichen Anerkennung vom Gesamtbild der Verhältnisse auszugehen sei; es dürfe nicht "reflexartig" von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden.

Auch unter Anwendung eines strengen Maßstabes sei das Darlehensverhältnis als fremdüblich zu bezeichnen und könne kein Vermögensabfluss bei der Bw. bzw. kein Zufluss bei JSt unterstellt werden.

Die im gegenständlichen Fall in banküblicher Höhe vereinbarten Darlehenskonditionen hätten hinsichtlich der Hingabe der Darlehenskonditionen selbst keine Bedeutung. Nach der Lehre liege in einer Hingabe zu unüblichen Konditionen keine verdeckte Ausschüttung; diese liege ausnahmsweise nur bei Insolvenz des Anteilsinhabers im Zeitpunkt der Hingabe vor.

Durch den Notariatsakt, der die Verpflichtung des Gesellschafters JSt zur Leistung des Darlehensbetrages samt Zinsen und die Schuldübernahme an die annehmende Gesellschafterin vertraglich regle, sei ein Zufluss an ihn ausgeschlossen worden. Dieser habe nur ein Darlehen erhalten und weitergeleitet, ohne selbst Geld oder sonstige wirtschaftliche Vorteile bzw. einen Vermögenszuwachs endgültig erhalten zu haben. Da dieser Vorgang innerhalb desselben Geschäftsjahres erfolgt sei, sei eine verdeckte Ausschüttung analog zur entsprechenden Rückgängigmachung auszuschließen.

In einer zu einem Vorhalt der Rechtsmittelbehörde ergangenen Stellungnahme führte die Bw. u.a. aus, dass die bekämpften Bescheide auch verfassungswidrig seien, weil der Gleichheitsgrundsatz eine "überschießende Besteuerung" verbiete. Eine Interpretation des § 8 KStG 1988, die ausschließlich auf formelle Kriterien abstelle, ohne zu berücksichtigen, dass JSt nach Kauf und kurzer Zeit wiederum durchgeführtem Verkauf der Anteile kein wirtschaftlicher Vorteil entstanden sei, besteuere ein nicht erwirtschaftetes und nicht zugeflossenes Einkommen.

Nach Übermittlung der Vorhaltsbeantwortung der Bw., samt Ersuchen um Erläuterung, welcher Vorteil JSt zugewendet worden sei, gab die Amtspartei gegenüber der Rechtsmittelbehörde bekannt, zu den Ausführungen des Bw. keine Stellungnahme abzugeben.

Mit Eingabe vom 18. Jänner 2006 nahm die Bw. die Berufung betreffend Körperschaftsteuer für 1997 und 1998 zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Körperschaftsteuer für 1997 und 1998

Da die Berufung wurde hinsichtlich dieser Abgabenarten und Zeiträume zurückgenommen wurde, ist sie insoweit gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos zu erklären. Die ange-

flichten Körperschaftsteuerbescheide für 1997 und 1998 vom 22. August 2000 treten damit in formelle Rechtskraft und das Berufungsverfahren ist insoweit beendet.

2. Körperschaftsteuer für 1996 sowie Kapitalertragsteuer

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung ohne Bedeutung, ob das Einkommen u.a. im Wege verdeckter Ausschüttungen verteilt wird.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. (z.B. VwGH 31.5.2005, 2000/15/0059). Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung sind neben einer Eigentums- oder Nahebeziehung zur Körperschaft das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers sowie das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung. Die verdeckte Ausschüttung setzt somit die Zuwendung eines vermögenswerten Vorteiles voraus. Der Vorteil muss entweder in Geld bestehen oder einen in Geld ausdrückbaren Wert aufweisen.

Rechtsprechung (VwGH 5.10.1993, 93/14/0115), Lehre (*Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werrilly/Renner*, 8. Lieferung, § 8 - Anhang, Stichwort "Darlehen") und Verwaltungspraxis (Rz 902 ff KStR 2001) subsumieren auch unangemessene Darlehensbeziehungen prinzipiell unter den Tatbestand einer verdeckten Ausschüttung. Darunter fällt u.a. auch die – im gegenständlichen Fall von der Amtspartei angenommene – Unmöglichkeit der Rückzahlung bereits im Zeitpunkt der Darlehenszuzählung (VwGH 22.10.1991, 91/14/0020, UFS 26.3.2004, RV/0858-W/02).

Die Konditionen des dem seinerzeitigen Gesellschafter JSt gewährten Darlehens erscheinen auf den ersten Blick tatsächlich fremdunüblich und unangemessen: so ist der Amtspartei insoweit beizupflichten, dass einerseits angesichts dessen Einkommensverhältnisse eine Rückzahlung des Darlehens bis 2002 zweifelhaft und andererseits eine darüber hinausgehende Finanzierung aus – dem Grunde und der Höhe nach ungewissen Gewinnausschüttungen ungewöhnlich erscheint. Eine verdeckte Ausschüttung kann daher insbesondere angesichts des Umstands, dass zum Zeitpunkt der Darlehensaufnahme erhebliche Zweifel an der (vollständigen) Rückzahlbarkeit bestanden, jedenfalls in Erwägung gezogen werden.

Allerdings setzt – wie bereits erwähnt – eine verdeckte Ausschüttung auch die Zuwendung eines vermögenswerten Vorteils voraus. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist es hiezu gegenüber JSt jedoch nicht gekommen. So sind ihn nach dem von der Amtspartei festgestellten Sachverhalt – wie auch der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung gegenüber der Rechtsmittelbehörde zutreffend ausführt - nach Kauf und nach kurzer Zeit - sogar noch im selben Wirtschaftsjahr - wiederum durchgeführtem Verkauf der Anteile keinerlei wirtschaft-

liche Vorteile entstanden. Eine dann an – zweifellos vorliegenden – formalen Kriterien anknüpfende Besteuerung wäre diesfalls jedenfalls überschießend.

Der Berufung war daher stattzugeben.

Die Bemessungsgrundlagen sowie die festgesetzte Körperschaftsteuer war wie im ursprünglichen Bescheid vom 6. November 1997 festzusetzen.

Die – nicht bekämpften - Bemessungsgrundlagen des Haftungsbescheides (Kapitalertragsteuer aus verdeckter Ausschüttung) berechnen sich wie folgt:

KFz-Privatnutzung (Tz 17 BP-Bericht)	S 6.750
zuzüglich von der Bw. getragene Kapitalertragsteuer	S 1.931
Verdeckte Ausschüttung für 1996	S 8.681

Linz, am 26. Jänner 2006