



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., AdresseBw., vertreten durch WT, vom 3. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch Amtspartei, vom 27. März 2006 betreffend Körperschaftsteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 11. Februar 2004 wurde die Bw. mit den Gesellschaftern H.O., M.R., A.S., S.R. und B.T. gegründet.

Mit **Körperschaftssteuerbescheid für das Jahr 2004** vom 27. März 2006 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 38.987,92 € und die Körperschaftssteuer mit 3.040,19 € **erklärungsgemäß** festgesetzt.

Mit Schreiben vom 3. Mai 2006 wurde gegen obigen Bescheid **Berufung** eingereicht wie folgt:

Die Bw. hätte im Jahr 2003 die Marken „XY“ und „YZ“ um einen Betrag von 2.000.000,00 € erworben. Zu diesem Zweck hätte die Gesellschaft Fremdkapital in Anspruch genommen. Die Gesellschafter M.R., H.O. und A.S. hätten bei der Bank am 29. Oktober 2003 einen Kredit in der oben genannten Höhe aufgenommen und diesen der Bw. zur Verfügung gestellt. Diesem Umstand sei in der Bilanz der Gesellschaft insofern Rechnung getragen worden, dass

entsprechende Darlehenskonto für die Gesellschafter unter den Passiva ausgewiesen seien. Die im Zusammenhang mit dieser Verbindlichkeit angefallenen Zinsen seien zwar im Jahre 2003 berücksichtigt worden, nicht jedoch im Jahresabschluss für das Jahr 2004. Die Sollzinsen, welche jedenfalls von der GmbH zu tragen sein würden, hätten im Jahr 2004 insgesamt 97.468,92 € betragen.

Anstelle des bisher erklärten Bilanzgewinnes ergebe sich daher ein Bilanzverlust in Höhe von 60.231,78 €. Eine berichtigte Bilanz zum 31. Dezember 2004, sowie eine berichtigte Körperschaftsteuererklärung würden eingereicht werden.

Mit **Ergänzungsvorhalt** vom 13. Juni 2006 wurde die Berufungswerberin durch die Amtspartei aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen einzureichen: Sie werde ersucht, die Kreditverträge, abgeschlossen zwischen den Gesellschaftern und der Bw. zur Einsichtnahme vorzulegen. Des Weiteren wären auch die Kreditverträge vorzulegen, die die einzelnen Gesellschafter mit der Bank abgeschlossen hätten.

Mit **Schreiben vom 26. Juni 2006** wurde wie folgt geantwortet:

Der Kreditvertrag der Gesellschafter mit der Bank würde vorgelegt werden.

Über die Kreditvereinbarung zwischen den Gesellschaftern und der Bw. gebe es keine Urkunden.

Beigelegt wurde der Kreditvertrag der Gesellschafter mit der Bank vom 29. Oktober 2003. Aus diesem geht unter anderem hervor, dass die Gesellschafter H.O. und A.S. mit in Ihrem Eigentum stehenden Grundstücken haften. Zudem wurde eine Kreditgarantie der PGmbH, deren Geschäftsführer M.R. ist, über 667.000,00 € vereinbart.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 28. Juni 2006 wurde die obige Berufung als unbegründet abgewiesen. Diese wurde wie folgt begründet:

Bei einer Darlehensgewährung durch die Anteilsinhaber an ihre Körperschaft bewirke eine nicht fremdübliche Vertragsgestaltung (keine Besicherung, abgegebene Nachrangigkeitserklärung, fehlende Schriftlichkeit, nur später verfasste Aktennotiz,...) die Behandlung als verstecktes Stammkapital (VwGH 14.12.2000, 95/15/0127).

Habe eine Zuwendung des Gesellschafters an die Gesellschaft nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache nicht in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, sondern im Gesellschaftsverhältnis, sei die Leistung, ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung als Darlehen oder stille Beteiligung, als verdeckte Einlage anzusehen. Eine unklare Vertragsgestaltung, nämlich keine Vereinbarung über Rückzahlung bzw. Verzinsung, seien Anhaltspunkte dafür, dass kein echtes Gesellschafterdarlehen, sondern eine eigenkapitalersetzende Zuwendung vorliege, wobei in diesem Fall nicht relevant sei, ob nach betriebswirtschaftlichen Gründen die Zufuhr von Eigenkapital geboten gewesen sein würde

(VwGH 28.4.1999, 97/13/0068).

Ersetze ein Darlehen Eigenkapital, werde die Verbindlichkeit der Körperschaft gegenüber dem Anteilsinhaber steuerlich nicht anerkannt.

Ein proportionaler Zuschuss der Anteilsinhaber im Verhältnis ihrer Beteiligung spreche ebenfalls für ein verdecktes Stammkapital (VwGH 4.3.1983, 81/17/0102).

Die Zinsen hätten daher mangels Darlehencharakter nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden können.

Mit Schreiben vom 26. Juli 2006 wurde ein **Antrag auf Vorlage** der Berufung zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat gestellt und wie folgt begründet:

In der Berufungsentscheidung vom 28. Juni 2006 wurden die zum Ansatz gebrachten Fremdmittelzinsen mit der Begründung nicht anerkannt, dass es sich bei der Darlehensgewährung der Anteilsinhaber um verdecktes Stammkapital handeln würde. Dagegen richte sich dieses Rechtsmittel.

Die Bw. hätte mit mündlich abgeschlossenem Kaufvertrag vom September 2003, schriftlich fixiert am 2. Juni 2004, die beim Österreichischen Patentamt geschützten Marken „XY“ und „YZ“ um einen Kaufpreis von 2.000.000,00 € zuzüglich Umsatzsteuer erworben.

Ein Teil des Nettokaufpreises (320.000,00 €) sei in der Form entrichtet worden, dass die Bw. die Darlehensverbindlichkeiten der seinerzeitigen Verkäuferin gegenüber deren drei Darlehensgebern H.O., A.S. und M.R. im Gesamtausmaß von 300.000,00 € samt Zinsen in ihre alleinige Zahlungspflicht übernommen habe. Der verbleibende Kaufpreis sei im Februar 2004 bezahlt worden (vergleiche Punkt 3.2 des Kaufvertrages).

Der Zweck der Gründung der Bw. wäre darin gelegen, die oben angeführten Marken zu erwerben und für das entsprechende Merchandising zu sorgen. Die Gründung sei mit Gesellschaftsvertrag vom 11. Februar 2004 erfolgt.

Mit Kreditvertrag vom 29. Oktober 2003 hätten die späteren Gesellschafter der Bw., nämlich H.O., A.S. und M.R., bei der Bank einen Einmalkredit in Höhe von 2.000.000,00 € aufgenommen. Diese Fremdmittel würden der Gesellschaft zur Finanzierung des Markenkaufpreises zur Verfügung gestellt werden.

Es sei richtig, dass im Rahmen dieser Überlassung von Fremdkapital keine zusätzliche, schriftliche Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft getroffen worden sei. Der Grund dafür liege darin, dass von vornherein immer klar gewesen sein würde, dass die GmbH in vollem Umfang den Kreditvertrag mit der Bank zu erfüllen habe. Die entsprechenden Darlehensbedingungen betreffend Laufzeit, Verzinsung und Tilgungsraten hätten daher nach Gesellschaftsgründung die Bw. getroffen, zumal diese den eingeräumten Kredit ohne weiters auch selbst von der Bank gewährt bekommen haben würde. Lediglich die Umbenennung des Darlehensnehmers sei aus Kosten- bzw. Vereinfachungsgründen nicht

durchgeführt worden.

Entgegen den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung sei demnach die „Zuwendung“ der Anteilsinhaber an die Gesellschaft nicht aufgrund gesellschaftlicher Beziehungen erfolgt. Vielmehr sei der Gesellschaft lediglich die Möglichkeit eingeräumt worden, eine für ihre Gesellschafter bereits bestehende Kreditvereinbarung zu übernehmen. Dass dies zu den gleichen Konditionen erfolgen habe sollen, wie sie mit dem Kreditinstitut vertraglich festgelegt worden wären, würde so eindeutig auf der Hand liegen, dass von einem gesonderten schriftlichen Vertrag zwischen Gesellschaft und Gesellschafter abgesehen worden wäre. Zudem handle es sich bei der Bw. keineswegs um eine Not leidende Gesellschaft, die eine Eigenkapitalzufuhr durch Zuwendungen der Anteilsinhaber nötig gehabt haben würde, etwa um eine drohende Insolvenz abzuwenden.

Der in diesem Fall vorliegende Sachverhalt sei daher mit jenen nicht zu vergleichen, wie sie den in der Berufungsvorentscheidung zitierten VwGH-Erkenntnissen zugrunde liegen würden. Die aufgenommenen Fremdmittel stünden unstrittig in Zusammenhang mit dem Erwerb der Markenrechte. Die daraus resultierenden Schuldzinsen allein deswegen nicht zum Abzug zuzulassen, weil zunächst die Gesellschafter für die in Gründung befindliche Gesellschaft als Darlehensnehmer aufgetreten wären, erscheine in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht zutreffend.

Laut den eingereichten Jahresabschlüssen für die Jahre 2003 und 2004 sind die unter den sonstigen Verbindlichkeiten angeführten Darlehen der einzelnen Gesellschafter von je 662.393,77 € auf je 665.250,07 € angestiegen.

Am 31. Juli 2006 wurde obige Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Anerkennung von Aufwendungen für Zinsen als Betriebsausgaben resultierend aus einem „Darlehen“, das die Gesellschafter der Berufungswerberin gewährt haben.

In seinem Erkenntnis vom 23.10.1997, 94/15/0160, hat der VwGH ausgeführt, dass aufgrund des Trennungsprinzips schuldrechtliche Beziehungen zwischen den steuerrechtlich selbständigen Körperschaften und ihren Gesellschaftern prinzipiell anzuerkennen sind. Entgelte, die auf Basis derartiger Vertragsbeziehungen geleistet werden, führen zu einer Gewinnminderung bei der Gesellschaft. Werden aber Zuwendungen, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, in die äußere Form schuldrechtlicher Leistungsbeziehungen gekleidet, so darf insoweit die Bemessungsgrundlage nicht gemindert werden.

Nach ständiger Judikatur des VwGH (14.12.2000, 95/15/0127, 28.4.1999, 97/13/0068) setzt die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Mitgliedern als betriebliche Vorgänge voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen (siehe etwa VwGH 23.10.1997, 96/15/0180). Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet werden.

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Zu prüfen ist, ob die Zuwendung nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat.

Liegt die Ursache im Gesellschaftsverhältnis ist die Leistung – ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung als Darlehen – als verdeckte Einlage anzusehen.

Eine unklare Vertragsgestaltung, nämlich keine Vereinbarung über Rückzahlung bzw. Verzinsung, sind Anhaltspunkte dafür, dass kein echtes Gesellschafterdarlehen, sondern eine eigenkapitalersetzende Zuwendung vorliegt (VwGH 14.12.2000, 95/15/0127).

Im gegenständlichen Fall liegen keinerlei Vereinbarungen zwischen der Berufungswerberin und den Gesellschaftern betreffend das gegenständliche „Darlehen“ vor. Dem Einwand, es liege „auf der Hand“, dass dieser „Vereinbarung“ die Bedingungen des Kreditvertrages, abgeschlossen zwischen den Gesellschaftern und der Bank, zugrunde liegen würden, ist als reine Schutzbehauptung zu qualifizieren.

Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 23.10.1997, 94/15/0160, ausgeführt hat, hält ein in Form einer (allenfalls konkludenten) Willensübereinstimmung betreffend die „wesentlichen vertraglichen Eckpunkte“ mündlich abgeschlossener Vertrag dem im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter vorzunehmenden Fremdvergleich weder in Ansehung der erforderlichen Publizität noch der Klarheit und Eindeutigkeit des Vertragsinhaltes stand.

Es fehlt dem „Darlehensvertrag“ an jeglicher Außenwirkung.

Das impliziert, dass auch kein klarer und eindeutiger Inhalt vorliegen kann.

Ein fremder Dritter würde die Darlehenssumme eines ihn belastenden Kredites nicht ohne jegliche Vereinbarung und Besicherung von Seiten der Darlehensnehmerin (hier der Berufungswerberin) an diese weiter geben.

Die Gesellschafter haften zudem mit ihrem Privat- bzw. Firmenvermögen für den gegenständlichen Kredit und haben im Gegenzug keinerlei Sicherheiten von der

Berufungswerberin erhalten (VwGH 14.12.2000, 95/15/0127). Ein fremder Dritter würde ein solches Risiko nicht eingehen. Dass dieses Risiko in irgendeiner Form abgegolten worden wäre, geht aus dem Vorbringen der Berufungswerberin nicht hervor.

Die behauptete Darlehensgestaltung hält einem Fremdvergleich nicht stand und ist als Mittelzufuhr zu qualifizieren, die Eigenkapitalcharakter hat.

Die beantragten Zinsen sind daher nicht abzugsfähig, die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 21. April 2008