



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Mag. Thomas KOLLACZIA-PUTZ, Steuerberater, 1010 Wien, Annag. 3a/35, vom 15. Oktober 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften vom 15. September 1999 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 und 1993 und Sachbescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 und 1993 sowie Kapitalertragsteuer für die Jahre 1992 und 1993 im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec nach der am 22. Jänner 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung, entschieden:

1. Die Berufungen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 und 1993 werden gem. § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.
2. Die Berufungen gegen die Sachbescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 und 1993 werden als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
3. Den Berufungen gegen die Kapitalertragsteuer für die Jahre 1992 und 1993 wird stattgegeben.
Die Bescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1992 und 1993 werden ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob das Darlehen der schweizerischen Konzernmutter verdecktes Stammkapital darstellt und die bezahlten Zinsen an diese verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen, die der Kapitalertragsteuer unterliegen.

Betriebsgegenstand der Bw. ist der Handel mit Altmetallen.

Geschäftsführer (GF) waren in den Streitjahren D, E und G.

An der Gesellschaft war in den Streitjahren lt. Firmenbuch (FN 6520p) die Firma K zu 100 % am Stammkapital beteiligt.

An der Firma K war zu 40 % die Firma C beteiligt.

Bei der Bw. fand für die Jahre 1992 bis 1996 eine Buch- und Betriebsprüfung gem. §§ 147ff BAO statt, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen und im Betriebsprüfungsbericht sowie im Schriftsatz vom 23. August 2000 ausführlich dargestellt wurden:

- Das am 2. November 1990 von der Firma C erhaltene Darlehen i.H.v. 40.000.000 S stelle ein verdecktes Stammkapital dar, da die Bw. aufgrund der schlechten Wirtschaftslage dringend Kapital benötigte.
- Die Eigenkapitalquote wäre im Zeitpunkt (= 1990) der Zuzählung des Darlehens bei nur 5 % gelegen, 1991 wäre bereits ein negatives Eigenkapital vorgelegen.
Die Eigenkapitalquote ergibt sich aus dem Quotient des Eigenkapitals (Stammkapital 2.010.000 S + Freie Rücklagen versteuert 1.997.091 + Freie Rücklagen unverteuert 6.852.667 + Gewinnvortrag 4.362.371,84) i.H.v. rd. 15,2 Mio S und der Bilanzsumme i.H.v. rd. 289,7 Mio S.
- Das Darlehen würde vom mittelbaren Hauptgesellschafter (= C) stammen.
- Die Bw. habe bis dato keine schriftlichen Unterlagen betreffend Darlehensgewährung vorlegen können.
- Ein Darlehen dieser Größenordnung wäre mangels geeigneter Sicherheiten, bei einem Nicht-Gesellschafter sicher nicht zu erlangen gewesen.
- Auch die in den Bilanzen der Jahre 1992 bis 1996 festgehaltenen Rückstehungserklärungen der Firma C würde für ein verdecktes Stammkapital sprechen.
- Nach dem Gesamtbild sei davon auszugehen, dass die zur Verfügung gestellten Gelder, das dringend benötigte, aber fehlende, Eigenkapital darstellen würden.
- Die Bilanz wäre dahingehend zu ändern, dass das als verdecktes Stammkapital behandelte Darlehen als Kapitalrücklage in die Bilanz eingestellt werden würde, während das Konto "Kredit Z" in der Bilanz aufzulösen sei.

- Die an die Firma C bezahlten Zinsen würden somit eine verdeckte Ausschüttung darstellen und der Kapitalertragsteuer wie folgt unterliegen (alle Beträge in Schilling):

	1992	1993
Zinsen	3.663.978	366.022
+ KESt	1.221.326	122.007
= verd. Ausschüttung	4.885.304	488.029

- Neben Vermögenswerten i.H.v. 138.000.000 S hätten auch Verbindlichkeiten i.H.v. 191.000.000 S bestanden.

Ein fremder Dritter hätte angesichts dieser Tatsache wohl kaum ein Darlehen in dieser Größenordnung ohne entsprechende Sicherheiten gewährt.

Das Finanzamt verfügte in der Folge die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO und folgte in den neu erlassenen Sachbescheiden den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Die Bw. erhob gegen die o.a. Bescheide Berufung und begründet diese im Wesentlichen folgendermaßen:

- Betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 und 1993 führt die Bw. aus, dass die rechtliche Beurteilung des strittigen "Darlehens" als verdecktes Stammkapital erst im Prüfungszeitraum vorgenommen worden sei.

Aus der Bilanz 1992 der Bw. sei jedoch bereits ersichtlich gewesen, dass das Darlehen der Firma C i.H.v. 40.000.000 S mit der genauen Bezeichnung des Gläubigers und unter Angabe des Firmensitzes ausgewiesen worden sei.

Weiters sei in der Position "nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag" (vgl. Seite 8 der Bilanz) erkenntlich gewesen, dass die Firma C eine rechtsverbindliche Rückstehungserklärung hinsichtlich der bestehenden Forderung i.H.v. 40.000.000 S abgegeben habe. Dies sei ausdrücklich in der Bilanz dargestellt und beschrieben worden.

Aufgrund dieses Ausweises sei die Abgabenbehörde über den vorliegenden Sachverhalt ausreichend informiert gewesen und habe über alle maßgeblichen Grundlagen zur Festsetzung der Abgaben verfügt.

Es lägen somit keine Tatsachen vor, die neu hervorgekommen seien und zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigt hätten.

Neue Erkenntnisse im Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen würden jedenfalls keinen Wiederaufnahmegrund darstellen.

Die Bw. beantrage daher die Aufhebung der o.a. Wiederaufnahmebescheide für die Jahre 1992 und 1993.

- In der gesonderten Berufungsschrift betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 und 1993 führt die Bw. weiters aus, dass die Firma C nicht Gesellschafterin der Bw. sei, sondern die Firma K.

Die Firma C halte lediglich an der Gesellschafterin der Bw. einen Anteil im Ausmaß von 40 Prozent.

- Gesellschafter-Fremdkapital könne nur dann in verdecktes Stammkapital umgedeutet werden, wenn die Darlehenshingabe für die Gesellschaft objektiv den wirtschaftlichen Erfolg gehabt habe, Eigenkapital zu ersetzen.

Relevanter Betrachtungszeitpunkt für die Qualifikation als verdecktes Stammkapital sei der Zeitpunkt der Darlehenszuzählung (= Darlehensgewährung).

- Die später erfolgten Rückstehungserklärungen oder andere Maßnahmen des Gläubigers der Bw., welche auf die Erhaltung der Gesellschaft (und damit auf die Einbringlichkeit seiner Forderung) gerichtet gewesen seien, seien daher für die Beurteilung ohne Belang.

- Die Zuzählung des Darlehens sei am 2. November 1990 erfolgt.

Kurz zuvor sei durch die Kanzlei Prof. Dkfm. Dr. Helmut SAMER die Bilanz zum 31. Dezember 1989 erstellt worden.

Dieser Status habe ein positives Eigenkapital des Unternehmens von knapp 30.000.000 S gezeigt.

Auch die Bilanz zum 31. Dezember 1990 wies noch ein positives Eigenkapital i.H.v. 3.400.000 S aus.

- Die Bw. habe nicht auf Grund der schlechten Wirtschaftslage dringend Kapital benötigt, sondern zur Finanzierung von Investitionen.

Bei der Zuzählung des Darlehens handle es sich somit um eine unternehmerisch sinnvolle Alternative zu einem normalen Bankkredit.

- Die Bw. habe im Geschäftsjahr 1990 (= Jahr der Darlehenszuzählung) rd. 27.800.000 S und im Frühjahr 1991 rd. 8.500.000 S investiert. Dies entspräche über 90 % des gesamten Darlehens.
- Das über den wahren Gesellschafter (= K) an die Bw. herangetragene Angebot der Firma C auf Finanzierung sei auch deshalb aufgegriffen worden, da die Bw. nur mit 9 % Zinsen belastet worden sei.

- Die Besicherung liege in dem angeschafften Anlagevermögen selbst.
Die Bw. verfügte zum 31. Dezember 1990 über folgende unbelastete Vermögenswerte:
 - Vorräte auf Lager i.H.v. rd. 58.000.000 S und
 - Forderungen aus Lieferungen und Leistungen i.H.v. rd. 80.000.000 S.
 Diese Vermögenswerte hätten auch ausreichende Sicherheiten bei Nicht-Gesellschaftern dargestellt.
- Aus gebührenrechtlichen Gründen sei der Darlehensvertrag nicht ins Inland verbracht worden.
- Zum Zeitpunkt der Darlehenshingabe im Jahre 1990 sei die verschlechterte Eigenkapitalsituation ab 1992 keinesfalls absehbar gewesen. Die Verschlechterung der Finanz- und Ertragslage sei durch externe, nicht beeinflussbare Ursachen bestimmt gewesen (Zerfall der Exportorganisationen in der ehemaligen Sowjetunion).
- Da im Jahre 1992 absehbar geworden sei, dass der Betrieb der Bw. langfristig nicht mehr überleben könne, sei die totale Stilllegung des Betriebes beschlossen worden.
- Der Zinsstopp und die Rückstehungserklärung, die in der Gesellschaftersitzung vom 12. Oktober 1993 beschlossen wurden, hätten den alleinigen Zweck für die Firma C gehabt, die gänzliche Einbringlichkeit ihrer Forderung zu sichern. Andernfalls wäre ein Konkursantrag wegen Überschuldung unausweichlich gewesen.
- Bereits im Dezember 1998 sei ein großer Teil des Darlehens an den Darlehensgeber rückgeführt worden. Auch der verbliebene Rest werde, durch Verwertung der verbliebenen Aktivpositionen und durch die laufenden Einnahmen des Unternehmens, bedient werden können.
- Die kreditgewährende Gesellschaft sei in den Streitjahren keine Sitzgesellschaft gewesen, sondern operativ tätig gewesen.
- Auch seien folgende Zeugen nicht einvernommen worden:
 - Herr N, Steuerbeamter in R.
 - Herr M, Verwaltungsrat der Darlehensgeberin.
 - Herr S und Frau D, ehemalige Geschäftsführer der Bw.
- Die Bw. beantrage daher die Abänderung der Körperschaftsteuerbescheide für die o.a. Streitjahre.
- Gegen die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer wendet die Bw. ein, dass die Firma C nicht Hauptgesellschafter der Bw. sei, sondern einzig die Firma K.
Die Firma C halte an der Gesellschafterin der Bw. lediglich einen Anteil von 40 %.
- Die Bw. beantrage die ersatzlose Aufhebung der Kapitalertragsteuerbescheide für die Jahre 1992 und 1993, bzw. dass die verdeckten Ausschüttungen der Firma K, als alleiniger Gesellschafterin der Bw. zugerechnet werden.

- Die Betriebsprüfung habe es unterlassen, die verdeckte Gewinnausschüttung dem unmittelbaren Gesellschafter und, erst in einem weiteren Schritt, die verdeckte Gewinnausschüttung dem mittelbaren Gesellschafter zuzurechnen. Die Rechtsfolge wäre nämlich, dass die verdeckte Gewinnausschüttung in Österreich nicht bei der Bw., sondern beim unmittelbaren Gesellschafter vorgenommen hätte werden müssen.
- Nach Ansicht der Bw. wäre zuerst die verdeckte Gewinnausschüttung dem unmittelbaren Gesellschafter zuzurechnen (hiebei wäre eine Befreiung von der Kapitalertragsteuer vorzunehmen) und erst in einem zweiten Schritt an den durch den Vorteil Begünstigten weitergereicht werden könne.
- Hinsichtlich der Berechnung der Kapitalertragsteuer beantrage die Bw., dass die Berechnung "von Hundert" von den verdeckten Gewinnausschüttungen vorgenommen werden möge.
- Lt. Betriebsprüfung sei bei der Berechnung der Kapitalertragsteuer "in Hundert" davon ausgegangen worden, dass die Bw. auch der Steuerschuldner sei.

Da im Falle, dass weder dem Antrag auf ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide noch jenem Antrag auf unmittelbare Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung an die Firma K stattgegeben werde, könne davon ausgegangen werden, dass Ersatz eingefordert werde.

Denn gem. Art. 10 des DBA Schweiz/Österreich sei der Kapitalertragsteuerabzug mit 5 % limitiert. Die Bw. beantrage daher für diesen Fall die Rückerstattung des über die 5 % hinausgehenden Betrages gem. Erlass des BM für Finanzen vom 20. November 1995.

Im Rahmen dieses DBA hätte die Firma C einen Erstattungsantrag einzubringen, dem, wenn von einer unmittelbaren Zurechnung letztinstanzlich nicht abgegangen werden sollte, stattzugeben sein werde, da als Dividenden nicht nur offene, sondern auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu werten seien.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung betonte der steuerliche Vertreter nochmals, dass im gegenständlichen Fall kein schriftlicher Darlehensvertrag vorgelegt werden könne, dass es sich aber dennoch um ein fremdübliches Darlehen gehandelt habe. So habe der Zinssatz 9 % per anno betragen, als Sicherheiten dienten Grundstücke mit erheblichen stillen Reserven und die Darlehensrückzahlungen seien nach Auskunft der GF D schlussendlich je nach Gewinnsituation erfolgt. Der noch ausstehende Betrag i.H.v. 1.819.001,04 € sei vom Verkauf eines Grundstückes abhängig, das noch von Altlasten befreit werden müsse.

Der Vertreter des Finanzamtes halte jedoch die bisherigen Ausführungen zum Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung aufrecht, mit der Einschränkung, dass gegen eine Stattgabe der

Berufung betreffend Kapitalertragsteuer kein Einwand erhoben werden, da diese nicht der unmittelbar beteiligten Gesellschafterin zugerechnet worden sei.

Die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 und 1993 wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. zurückgenommen.

Über die Berufung wurde nach mündlicher Verhandlung erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich

Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 und 1993:

Da der steuerliche Vertreter der Bw. niederschriftlich am 22. Jänner 2007 die Berufungen vom 15. Oktober 1999 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 und 1993 zurückgenommen hat, erklärt die Abgabenbehörde diese gem. § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos.

Das diesbezügliche Berufungsverfahren ist somit beendet.

2. Körperschaftsteuer 1992 und 1993:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt und ist den vorgelegten Unterlagen zu entnehmen:

Die Bw. hat am 2. November 1990 ein „Darlehen“ i.H.v. 40.000.000 S von der Firma C, die mittelbar zu 40 % an der Bw. beteiligt ist, erhalten.

Für Darlehen dieser Größenordnung fremdübliche schriftliche Darlehen wurden zwar von der Bw. behauptet, aber bis dato trotz mehrmaliger Aufforderung nicht vorgelegt.

Eine fremdübliche Zwischenbilanz zwecks Darlehensgewährung wurde nicht erstellt und auch nicht glaubhaft gemacht, vorgelegt wurde lediglich die Jahresbilanz zum 31. Dezember 1990. Zum Zeitpunkt der Zuzählung des „Darlehens“ verfügte die Bw. bloß über eine Eigenkapitalquote von rd. 5 % (lt. o.a. Berechnung).

Der Zinssatz für das Darlehen betrug 9 % per anno, Zinsen wurden aber trotz jährlicher Vereinbarung erstmals im Jahre 1992 und letztmalig im Jahre 1993 entrichtet.

Die Bw. hat für das erhaltene Darlehen an die Firma C die vereinbarten Zinsen zur Gänze nur im Jahre 1992 geleistet und zwar i.H.v. 3.663.978 S; 1993 erfolgte überhaupt die letzte Zinszahlung und zwar von bloß 366.022 S.

Die Laufzeit des Darlehens betrug lt. Vereinbarung lediglich drei Monate mit einer Prolongationsmöglichkeit für jeweils weitere drei Monate.

Tatsächlich erstreckt sich das erhaltene „Darlehen“ bereits über mehr als 15 Jahre.

Weiters sind konkrete Sicherheiten von der Bw. zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung nicht namhaft gemacht worden.

Rückzahlungen erfolgten erst im 8. Jahr der Darlehensgewährung und zwar in den Jahren 1998, 1999, 2000 und 2001 i.H.v. insgesamt rd. 40 Prozent des ursprünglichen Darlehens.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies nun folgendes:

Die Bw. hat im gesamten umfangreichen Verwaltungsverfahren keinen für eine Darlehenshöhe von 40.000.000 S fremdüblichen schriftlichen Darlehensvertrag vorgelegt.

Diese Vereinbarung hält einem Fremdvergleich insofern nicht stand, da kein fremder Dritter unter diesem o.a. Sachverhalt bereit wäre ein Darlehen in dieser Größenordnung ohne den fremdüblichen Vertragsbedingungen zu geben. Wie bereits ausgeführt, spricht insbesondere gegen die Fremdüblichkeit, dass etwa keine konkrete Laufzeit namhaft gemacht wurde.

Eine Darlehensgewährung für die Dauer von drei Monaten mit einer Prolongationsmöglichkeit um weitere drei Monate (wie dies die Bw. in ihrem Schriftsatz vom 8. Juni 1999 ausführt) und einer mittlerweile über 15 jährigen Laufzeit entspricht ebenso wenig den wirtschaftlichen Gegebenheiten einer fremdüblichen Darlehensgewährung.

D.h. kein fremder Dritter würde 40.000.000 S über 50 mal prolongieren und dann noch immer nicht über das konkrete Laufzeitende Bescheid zu wissen.

Auch dass trotz Zinsvereinbarung bereits im ersten Jahr keine Zinsen ohne konkrete Vereinbarungserklärung der Vertragspartner bezahlt wurden, entbehrt auch jedem wirtschaftlichen Fremdvergleich. Dass Zinsen bereits im Jahre 1991 etwa nach Ablauf der behaupteten Darlehensfrist von drei Monaten eingemahnt worden seien, wurde jedenfalls von der Bw. nicht behauptet oder glaubhaft gemacht.

Von konkreten fremdüblichen Rückzahlungsvereinbarungen kann mangels Vorlage von derartigen Vereinbarungen oder glaubhafter Vorbringen diesbezüglich ebenfalls nicht ausgegangen werden.

Vollkommen verschwiegen wurde von der Bw. auch die Problematik der Sicherheiten bei einer derartigen Darlehensgewährung, sodass auch hiebei von einer Fremdunüblichkeit auszugehen ist, da kein fremder Dritter ein Darlehen dieser Größenordnung ohne konkrete Sicherheiten vergibt. Dass es zur Eintragung irgendwelcher Pfandrechte gekommen sei, wurde jedenfalls von der Bw. nicht behauptet oder glaubhaft gemacht.

Der Umstand, dass eine Rückzahlung erstmals im Jahre 1998 aufgrund eines Grundstücksverkaufes erfolgt ist, ist mit den ursprünglichen Darlehensvereinbarungen nicht in Einklang zu bringen.

Auch eine Rückzahlungsvereinbarung „je nach Gewinnsituation“ (siehe Niederschrift vom 22. Jänner 2007) ist für den unabhängigen Finanzsenat mangels konkreter Unterlagen nicht nachvollziehbar und widerspricht den fremdüblichen wirtschaftlichen Gegebenheiten.

Da es somit an zahlreichen o.a. Kriterien einer fremdüblichen Darlehensvereinbarung mangelt, ist daher vom Vorliegen eines verdeckten Stammkapitals auszugehen, da kein fremder Dritter

bei einer derartig geringen Eigenkapitalquote und ohne konkrete Sicherheiten (Pfandrechte etc.) ein derart hohes Darlehen von 40.000.000 S begeben hätte.

Auch das Argument der Bw. wonach sie im Jahre 1990 über Vermögenswerten i.H.v. 138 Mio S verfügt hätte geht ins Leere, da im selben Zeitraum auch Verbindlichkeiten i.H.v. 191 Mio S bestanden haben (siehe Schriftsatz vom 23. August 2000).

Dass die Bw. dennoch in der Lage gewesen wäre ein derartiges Darlehen am freien Markt zu erhalten, wurde ebensowenig nachgewiesen oder glaubhaft gemacht.

Dass das Darlehen dennoch gegeben wurde, ist somit dem nahen Gesellschafterverhältnis (Großmutterzuschuss) zuzurechnen.

Zusammenfassend wird somit festgehalten, dass aufgrund der von der Bw. nicht aufgeklärten unklaren Vertragsgestaltung der unabhängige Finanzsenat es als erwiesen erachtet, dass es sich bei dem Darlehen vom 2. November 1990 der Großmuttergesellschaft um kein echtes Gesellschafterdarlehen, sondern um eine eigenkapitalersetzende Zuwendung handelt.

Kein fremder Darlehensgeber wäre bei völligem Fehlen von konkreten Kreditsicherheiten zu einer derart hohen Darlehenshingabe bereit gewesen. Weiters waren, wie bereits oben ausgeführt, auch die Modalitäten der Rückzahlung keineswegs eindeutig vorherbestimmt oder gesichert.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Im Abgabenrecht sind an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einem wesentlich (hier 40 %), wenn auch bloß mittelbar beteiligten Gesellschafter und der Bw. ebenso strenge Maßstäbe anzulegen, wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Derartige Abmachungen müssen von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten (vgl. VwGH vom 15.3.1995, 94/13/0249).

Gem. § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Nach Abs. 2 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Für die Frage, ob eine Vermögenszuwendung durch die Gesellschafterstellung veranlasst ist, kommt es maßgeblich darauf an, ob diese Zuwendung auch einander fremd gegenüberstehende Personen gesetzt hätten.

Auch schadet eine Zweckbindung (z.B. für bestimmte Investitionen) der geleisteten Mittel der Behandlung als Einlage nicht.

Körperschaftsteuerrechtliche Einlagen setzen einen Vermögenstransfer zwischen zwei Rechtssubjekten, nämlich aus dem Eigentum des Anteilsinhabers in das Eigentum der Körperschaft und die Übertragung in Eigentümerfunktion, voraus.

Einlagen nach § 8 Abs. 1 KStG 1988 sind keine betrieblich veranlassten Vermögenszugänge und somit steuerneutral.

Einlagen dienen somit der Korrektur des Ergebnisses des Betriebsvermögensvergleichs um betriebsfremde Vorgänge, bzw. umgekehrt der Erfassung lediglich betrieblich bedingter Geschäftsvorfälle (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly KStG 1988, Band II, Rz. 11 zu § 8).

Verdeckte Einlagen sind ebenfalls im Gesellschaftsverhältnis begründete Vermögenszuführungen von Anteilseignern an die Körperschaft, die allerdings in verdeckter Form – d.h. häufig unter einem anderen zivilrechtlichen Titel (wie z.B. einem Darlehensvertrag) – und somit nicht ohne weiteres als Einlage erkennbar – geleistet werden. Ein Nichtgesellschafter hätte daher bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns der Gesellschaft den Vermögenswert nicht eingeräumt (vgl.

Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly KStG 1988, Band II, Rz. 26 zu § 8).

Wird die Einlage von einer dem Anteilseigner nahestehenden Person geleistet, ist gedanklich zunächst eine Zuwendung an den Anteilseigner zu unterstellen; erst im nächsten Schritt wird – allerdings gleichzeitig bzw. nach Ablauf einer „juristischen Sekunde“ – die gedachte Zuwendung vom Anteilseigner für die Einlagenleistung verwendet.

Darlehen, die Anteilsinhaber der Körperschaft einräumen, werden – Fremdüblichkeit vorausgesetzt – auf Grund des Trennungsprinzips grundsätzlich auch mit steuerlicher Wirkung anerkannt.

Fremdunübliche Bedingungen (z.B. kein schriftlicher Darlehensvertrag, keine Vereinbarung über Rückzahlung und Verzinsung) sprechen allerdings gegen das Vorliegen eines echten Gesellschafterdarlehens und rechtfertigen somit die Annahme eines Einlagenvorgangs.

Ersetzt die Gewährung eines Darlehens Eigenkapital, so wird die Verbindlichkeit der Körperschaft gegenüber ihrem Anteilsinhaber steuerlich nicht anerkannt. Es ist von einer eigenkapitalersetzenden Zuwendung auszugehen (= verdecktes Stammkapital).

In diesem Zusammenhang muss jedoch erwiesen sein, dass die Zufuhr von Eigenkapital wirtschaftlich geboten wäre und das vom Anteilseigner gewährte Darlehen dieses erforderliche Eigenkapital ersetzt. Dafür spricht insbesondere der Umstand, dass einer Körperschaft im Hinblick auf ihre Vermögens- und Ertragssituation kein fremder Dritter ein Darlehen gewährt hätte.

Das Instrument des verdeckten Stammkapitals findet seine Wurzel und Rechtfertigung im Veranlassungsprinzip. Hat ein Vorgang seine Wurzel in der Anteilsinhaberschaft und nicht in einem fremdüblichen Leistungsaustausch, so ist er steuerlich irrelevant.

Eine unklare Vertragsgestaltung wäre Indiz dafür, dass kein echtes Gesellschafterdarlehen, sondern eine eigenkapitaleretzende Zuwendung vorliegt; irrelevant ist in diesem Zusammenhang, ob die Zufuhr von Eigenkapital aus betriebswirtschaftlichen Gründen geboten war (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly KStG 1988, Band II, Rz. 32 zu § 8).

Dass sich die Körperschaft ein vom Anteilsinhaber zur Verfügung gestelltes Darlehen zu gleich günstigen Konditionen anderwertig nicht hätte beschaffen können, reicht hingegen für die Annahme eines verdeckten Stammkapitals noch nicht aus.

Für die Annahme eines verdeckten Stammkapitals spricht hingegen aufgrund einer schlechten wirtschaftlichen Situation (Kreditunwürdigkeit) die gar nicht mehr bestehende Möglichkeit, am Kapitalmarkt überhaupt zu Fremdmitteln zu gelangen.

Gegen die Annahme eines verdeckten Stammkapitals spricht jedenfalls, wenn die Körperschaft die in der Wirtschaft übliche Eigenkapitalquote (betriebswirtschaftliches Eigenkapital) aufweist.

Auch der „Großmutterzuschuss“ ist als mittelbare Einlage anzusehen. Bei einem derartigen Zuschuss tätigt die Großmuttergesellschaft eine Einlage in die Enkelgesellschaft, ohne dass dies in zeitlichem oder sachlichem Zusammenhang mit einer ordentlichen Kapitalerhöhung oder Ähnlichem steht.

Gewährt darüberhinaus die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter Zinsen auf ihr Eigenkapital, führt dies nicht zu Betriebsausgaben, sondern es liegt eine verdeckte Ausschüttung vor (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly KStG 1988, Band II, Rz. 34 zu § 8).

Verdeckte Ausschüttungen sind alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbare Zuwendungen (Vorteile) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt werden (vgl.

Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly KStG 1988, Band II, Rz. 109 zu § 8).

Wie sich aus den obigen Ausführungen ergibt, stellen somit die an die Firma C bezahlten Zinsen i.H.v. 3.663.978 S (1992) und 366.022 S (1993) eine verdeckte Ausschüttung dar.

3. Kapitalertragsteuer 1992 und 1993:

§ 94 Z 2 EStG 1988 normiert:

Der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 3 EStG 1988) hat im Sinne des § 1 Abs. 2 des KStG 1988 unter folgenden Voraussetzungen bei den Kapitalerträgen von Körperschaften keine Kapitalertragsteuer abzuziehen:

- Es handelt sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und
- die Körperschaft ist mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligt.

Da im gegenständlichen Fall von einer verdeckten Ausschüttung an die zu 100 % beteiligte Muttergesellschaft (K) der Bw. ausgegangen wird, besteht für die Bw. auch keine Verpflichtung die strittige Kapitalertragsteuer einzubehalten.

Die Kapitalertragsteuerfestsetzung erfolgte somit zu Unrecht, weshalb die diesbezüglichen Bescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1992 und 1993 ersatzlos aufzuheben waren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. März 2007