

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des PH, Geschäftsführer, W, vertreten durch die Stb, Wien, vom 30. April 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 31. März 2004 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1999 bis 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Alleingesellschafter der PH-GmbH (GmbH). Die GmbH ist Generalvertreter für das Produkt Q in Europa. Q ist ein technisch – naturwissenschaftliches Produkt (ein bevorzugt um den Hals getragener Anhänger), das die Funktionen des körpereigenen Energiesystems optimiert, indem es den Energiehaushalt des Körpers stabilisiert und die Leistungs- und Konzentrationsfähigkeit verbessert.

Im Zuge einer sowohl beim Bw. als auch bei der GmbH durchgeföhrten, die Jahre 1999 bis 2002 betreffenden, abgabenbehördlichen Buch- und Betriebsprüfung wurden folgende Feststellungen getroffen:

"1999/2000 gewährte der Bw. der GmbH ein Darlehen in Höhe von ca. ATS 21,000.000,--. Für diese Darlehen wurden bisher noch keine Zinsen berechnet.

Von der Betriebsprüfung wird dieses Darlehen mit einem banküblichen Zinssatz von 3,5% verzinst. Die daraus errechneten Zinsen sind in der Einkommensteuerberechnung anzusetzen.

2002 wurde das Darlehen an den Bw. zur Gänze zurückbezahlt und der Betrag durch ein Bankdarlehen ersetzt." (Tz 14 Bp-Bericht).

In der Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002 wird ausgeführt, dass es keinen schriftlichen Darlehensvertrag, keine Vereinbarung über Zinszahlungen und keine Sicherheiten für den Bw. gebe. Die unentgeltliche Überlassung des Darlehens durch den Gesellschafter stelle eine Nutzungseinlage dar, was auch die Rz 679 der KStRI 2001 unzweifelhaft zum Ausdruck bringe. Für den Ansatz von fiktiven Zinseinnahmen beim Darlehensgeber bestehe daher keine rechtliche Grundlage.

Weiters wird vorgebracht, dass im Verlauf der Prüfung angedacht war, die Darlehensrückzahlung als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln bzw. bei der GmbH in Richtung Liebhaberei zu prüfen, weshalb der Bw. im Glauben gewesen sei, die von der Betriebsprüfung im Endeffekt getroffene Würdigung sei für ihn vorteilhaft.

Dazu wurde ausgeführt, dass die Rückzahlung eines Darlehens niemals eine verdeckte Gewinnausschüttung sein könne. Werde das Darlehen im steuerrechtlichen Sinn als Fremdkapital gewertet, sei die Behandlung der Rückzahlung desselben als verdeckte Gewinnausschüttung undenkbar. Werde das Darlehen im steuerrechtlichen Sinn als Eigenkapital gewertet, stelle die Rückzahlung desselben eine Einlagenrückzahlung dar.

Hinsichtlich einer allfälligen Liebhabereiprüfung vertritt der Bw. die Ansicht, dass die von der Betriebsprüfung angedachte Subsumierung unter § 1 Abs. 2 Z 2 L-VO 1993 im Hinblick darauf, dass es sich bei der PHG GmbH um einen grundsätzlich erwerbswirtschaftlichen Handelsbetrieb handelt, verfehlt sei.

In einer zur Berufung abgegebenen Stellungnahme wird darauf hingewiesen, dass die GmbH vor Beginn der Betriebsprüfung eine Selbstanzeige eingebbracht habe, in der angegeben wurde, dass die Hingabe von rund ATS 21,000.000,-- an die Gesellschaft als Darlehen zu werten sei.

Es sei im Zuge der Prüfung die Überlegung angestellt worden, dass die Geldhingabe des Bw. als verdecktes Stammkapital und die Geldauszahlung in Anlehnung an die Rechtsmeinung des BMF vom 4.10.1999 als verdeckte Ausschüttung zu werten seien. Diese Rechtsansicht habe auch die FLD OÖ in ihrer Berufungsentscheidung vom 27.9.2001, RV 120.95/1-7/1995 vertreten. Da jedoch sowohl die Hingabe als auch die Rückzahlung des Geldes innerhalb von

ca. 2 Jahren erfolgte und nicht klar zu erkennen gewesen sei, dass die Darlehenshingabe objektiv den wirtschaftlichen Erfolg hatte, Eigenkapital zu ersetzen, habe die Bp diese Rechtsansicht nicht in ihre Prüfungsfeststellungen einfließen lassen. Wäre die Geldhingabe durch den Bw. an die Gesellschaft als eigenkapitalersetzende Zuwendung gewertet worden, wären die jedenfalls geflossenen Zinsen als verdeckte Ausschüttung anzusetzen gewesen.

Die Betriebsprüfung habe - nachdem diese Überlegungen sowohl mit dem Geschäftsführer der GmbH als auch mit dem damaligen steuerlichen Vertreter erörtert worden seien – keinen Grund gesehen, die wirtschaftliche Vorgangsweise des Unternehmens anzuzweifeln und eine andere Vorgangsweise als vom Unternehmen vorgegeben einzuschlagen, noch dazu, wo die beiden Alternativen einerseits zum finanziellen Ruin des Unternehmens geführt bzw. keine wesentlich andere steuerliche Auswirkung gehabt hätten.

Im Prüfungsverfahren seien von der Betriebsprüfung die niedrigsten, feststellbaren Zinssätze angesetzt worde. Erhebungen bei der ÖNB hätten allerdings ergeben, dass die durchschnittlichen, einem Fremdvergleich standhaltenden Zinssätze, mit folgenden Werten anzusetzen seien:

1999	2000	2001	2002
5,64%	6,48%	6,44%	5,78%

Der diesbezügliche Zinsaufwand sowie die Einkünfte des Bw. seien daher entsprechen zu korrigieren.

Zur Frage der Liebhabereibeurteilung wurde abschließend ausgeführt, dass gegebenenfalls Liebhaberei iSd § 1 Abs. 1 der L-VO vorliege und dass eine diesbezügliche Beurteilung nach Ablauf des Beobachtungszeitraumes durchzuführen sei.

In einer zur Stellungnahme der Betriebsprüfung abgegebenen Gegenäußerung wird darauf hingewiesen, dass die FLD OÖ in ihrer von der Betriebsprüfung zitierten Entscheidung einen Sachverhalt, der vor dem Inkrafttreten des Strukturanpassungsgesetzes verwirklicht wurde (Rückzahlungen von verdecktem Stammkapital in den Jahren 1991 bis 1993), zu beurteilen hatte. Während die Rückzahlung von verdecktem Stammkapital vor 1996 sehr wohl zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen konnte, sei eine solche nach der geltenden Rechtslage undenkbar.

Die von der Betriebsprüfung angeführte Rechtsmeinung des BMF vom 4.10.1999 beziehe sich auf einen völlig anderen Sachverhalt, nämlich auf Punkt 3.2.1. des Einlagenrückzahlungserlasses, wonach Rückzahlungen von Beträgen vom Nennkapital-Subkonto außerhalb von Kapitalherabsetzungen im Zweifel als verdeckte Ausschüttungen zu

werten sind. Der gegenständliche Sachverhalt habe jedoch mit dem Nennkapital-Subkonto nichts zu tun, sondern wird im Punkt 3.2.5. des zitierten Erlasses behandelt, wonach Darlehenstilgungen zu einer Verminderung des Standes des Darlehenskapital-Subkontos führen und daher als steuerneutrale Einlagenrückzahlung zu werten seien.

Weiters wurde nochmals vorgebracht, dass tatsächlich keine Zinszahlungen geflossen seien, sondern nur das gewährte Darlehen rückbezahlt worden sei. Es seien auch keine Zinsen vereinbart gewesen. Die Betriebsprüfung setze sich über diesen Sachverhalt beharrlich hinweg, indem sie fiktive Zinseinnahmen ansetze, ohne jedoch eine Rechtsquelle anzugeben, auf welche sich ein solcher Ansatz stützen könnte. Unter Hinweis auf die EStR 2000 und die KStR 2001 wird dargelegt, dass ein Ansatz von fiktiven Zinseinnahmen zu unterbleiben habe.

Abschließend wurde nochmals bemerkt, dass der Bw. die Prüfungsfeststellungen nur deshalb hingenommen habe, weil ihm von der Betriebsprüfung als Alternative in Aussicht gestellt worden sei, die erfolgte Darlehensrückzahlung als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten. In einem Schreiben vom 20. Oktober 2004 wird seitens der steuerlichen Vertretung des Bw. zum Vorlagebericht des Finanzamtes dahingehend Stellung genommen, dass in der vom vormaligen steuerlichen Vertreter im Juni 2003 verfassten Selbstanzeige betreffend die Darlehensgebühr von einer Entgeltlichkeit des Darlehens keine Rede sei. Wieso die Anzeige einer Darlehensgebühr nach Ansicht des Finanzamtes der Entgeltlichkeit einer Darlehensvereinbarung gleichkommt, könne nicht nachvollzogen werden.

Die Behauptung des Finanzamtes, dass keine fiktiven Zinsen angesetzt wurden, widerspreche angesichts der Feststellungen der Betriebsprüfung, wonach für das Darlehen bisher noch keine Zinsen berechnet wurden, den Tatsachen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die vom Finanzamt auf Grund der unentgeltlichen Kapitalüberlassung an die GmbH beim Bw. angesetzten (fiktiven) Zinsen Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG darstellen.

Zur Beurteilung dieser Rechtsfrage ist zunächst zu klären, welchen gesetzlichen Tatbestand die unentgeltliche Zurverfügungstellung des Geldbetrages iHv insgesamt rund ATS 21,000.000,-- an die Gesellschaft erfüllt und welche Rechtsfolgen daran geknüpft sind.

Nach den Darstellungen in der von der GmbH vor Beginn der Betriebsprüfung wegen "Verkürzung an Darlehensvergebühr gem. § 33 TP 8 GebG" erstatteten Selbstanzeige ist die Geldhingabe des Gesellschafters an die Gesellschaft als Darlehen zu werten.

Zivilrechtlich entsteht ein Darlehensvertrag, wenn jemandem verbrauchbare Sachen unter der Bedingung übergeben werden, dass er zwar willkürlich darüber verfügen könne, aber nach einer gewissen Zeit ebensoviel von derselben Gattung und Güte zurückgeben soll (§ 983 ABGB). Ein Darlehen kann ohne, oder gegen Zinsen gegeben werden.

Zu beachten ist, dass - zivilrechtlich gültige - Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern im Steuerrecht nur dann Anerkennung finden, 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.

Bei der Beurteilung eines Darlehensvertrages für steuerliche Zwecke ist nach Lehre und Rechtsprechung stets vom Gesamtbild der Verhältnisse auszugehen. Demnach ist ein Darlehensvertrag mit steuerlicher Wirkung anzuerkennen, wenn u.a. ein bestimmter bzw. annähernd bestimmbarer Rückzahlungszeitpunkt vereinbart und Zinsfälligkeit sowie die Einräumung entsprechender Sicherheiten festgelegt wurden (vgl. VwGH 26.9.1985, 85/14/0079).

Im vorliegenden Fall ist nach den Sachverhaltsschilderungen des Bw. in Verbindung mit den Prüfungsfeststellungen davon auszugehen, dass es hinsichtlich des der Gesellschaft vom Bw. eingeräumten Geldbetrages keinen schriftlichen Vertrag gibt, dass keine Zinszahlungen und keine Sicherheiten für den Bw. vereinbart wurden. Es wurde lediglich die hingegebene Geldsumme zurückbezahlt. Darüber hinaus fehlt jegliche Vereinbarung hinsichtlich der Laufzeit des Darlehens und es existiert auch keine Vereinbarung über die Rückzahlungsmodalitäten.

Die in der Stellungnahme zur Berufung enthaltene Behauptung, dass in der vor Beginn der Betriebsprüfung abgegebenen Selbstanzeige das Darlehensverhältnis offengelegt und konkretisiert wird, kann insofern nicht nachvollzogen werden, als auch aus der wegen Verkürzung an Darlehensvergebührungen erstatteten Selbstanzeige weder die Entgeltlichkeit noch die sonstige Gestaltung des Darlehens zu entnehmen ist.

Angesichts dieser unklaren Vertragsgestaltung, nämlich keine Absprache bezüglich Zeitpunkt und Modalitäten der Rückzahlung, keine Vereinbarung über Zinsen oder Sicherheiten, hält die gewählte Darlehensgestaltung nach Ansicht des UFS einem Fremdvergleich nicht stand.

In stRsp vertritt der VwGH, daß der Steuerpflichtige in der Wahl der Mittel, mit denen er seinen Betrieb führen will, grundsätzlich nicht beschränkt ist. Doch können Gesellschafterdarlehen unter besonderen Umständen, die dafür sprechen, daß die Darlehenshingabe im Zeitpunkt der Darlehenszuzählung, in der Gesamtsicht der Verhältnisse für die Gesellschaft objektiv den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital zu ersetzen und dafür eine Kapitalzuführung(erhöhung) das wirtschaftlich Gebotene gewesen wäre, als verdecktes Eigenkapital angesehen werden (vgl. dazu auch Ruppe, Gesellschafterdarlehen als

verdecktes Eigenkapital im Körperschaftsteuer- und Bewertungsrecht, FS Bauer, 317f.). Es bleibt daher zu prüfen, ob sich hinter der Mittelzufuhr eine eigenkapitalersetzende Zuwendung verbirgt.

Einlagen iSd § 8 Abs. 1 KStG 1988 liegen vor, wenn der Körperschaft vom Anteilsinhaber liquide Mittel oder Wirtschaftsgüter aus gesellschaftsrechtlichen Erwägungen zugewendet werden oder wenn ihr aus Anlass einer rechtsgeschäftlichen Transaktion ein geldwerter Vorteil zukommt, der nur aus der Anteilsinhaberstellung seine Erklärung findet, mit anderen Worten dem Fremdvergleich nicht standhält.

Als "verdeckte" Einlage werden durch gesellschaftsrechtliche Beziehungen veranlasste Zuwendungen liquider Mittel, Wirtschaftsgüter oder geldwerter Vorteile bezeichnet, die nach außen hin in gewöhnliche Rechtsbeziehungen gekleidet sind (z.B. Darlehensvertrag) und daher zunächst nicht ohne weiteres als Einlagen erkennbar sind.

Räumt der Anteilsinhaber der Körperschaft ein Darlehen zu unüblich günstigen Bedingungen ein, ist in der Darlehenshingabe jedoch nicht automatisch eine verdeckte Einlage zu sehen. Nur wenn besondere Umstände vorliegen, die den Schluß zulassen, daß durch die Darlehenshingabe Eigenkapital ersetzt werden soll, ist hinsichtlich des gesamten Darlehens von einer verdeckten Einlage des Anteilsinhabers auszugehen. Dabei sind aber besonders strenge Maßstäbe anzulegen (VwGH 20. 4. 1982, 81/14/0195). Es müssen besondere Umstände dafür sprechen, dass die Darlehenshingabe objektiv den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital zu ersetzen. Nach Lehre und Judikatur ist verdecktes Eigenkapital nur dann anzunehmen, wenn objektiv ein langfristiger Kapitalbedarf gegeben ist, eine andere Fremdkapitalaufbringung nach der Sachlage nicht möglich ist und das Gesellschafterdarlehen wirtschaftlich gesehen gebotenes Eigenkapital ersetzt (VwGH 23.10.1984, 83/14/0257). Für das Vorliegen der besonderen Umstände ist der Zeitpunkt der Darlehenszuzählung maßgebend.

Im vorliegenden Fall erfolgte die Rückzahlung der der GmbH zur Verfügung gestellten Geldmittel bereits im Jahr 2002, also innerhalb von ca. 2 Jahren nach der Geldhingabe. Dieser Umstand deutet darauf hin, dass die Darlehengewährung seitens des Bw. nicht darauf ausgerichtet war, der Gesellschaft langfristig Kapital zuzuführen.

Aus der Aktenlage ergeben sich keine Hinweise, dass die Aufbringung des zur Anschaffung des Lagerbestandes erforderlichen Kapitals nicht auch von fremder Seite (Kreditinstitut) möglich gewesen wäre. Dass die Körperschaft das Darlehen zu gleichen Bedingungen (zinsenlos) woanders nicht bekommen hätte, reicht für die Annahme von verdecktem Eigenkapital nicht aus. Nicht zuletzt wurde im Jahr 2002 der Gesellschaft von der Bank Austria ein entsprechender Kredit zur Rückzahlung des Gesellschafterdarlehens eingeräumt, so dass

nicht einzusehen ist, dass eine Kreditaufnahme nicht auch im Jahr der Darlehenszuzählung durch den Bw. möglich gewesen wäre, zumal die wirtschaftliche Situation der GmbH in den maßgeblichen Jahren annähernd gleich geblieben ist.

Nach der Aktenlage ist eine Verschuldung der GmbH im Zeitpunkt der Darlehenszuzählung (1999/2000) nicht vorgelegen, so dass die Zufuhr von Eigenkapital wirtschaftlich nicht unbedingt erforderlich war. Zudem wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 20.6.2000 das gesellschaftsvertraglich vereinbarte Stammkapital der Gesellschaft iHv ATS 500.000,-- auf ATS 13.760.300,-- (Euro 1.000.000,--) erhöht.

Nach der Sachverhaltsschilderung des Bw. wurden die erforderlichen Geldmittel der Gesellschaft zum Zwecke der Anschaffung eines Lagerbestandes zur Verfügung gestellt. Darlehen zur Abdeckung der in den ersten Jahren auftretenden Verluste und zur Anschaffung von Anlagegütern rechtfertigen allein nicht die Annahme eines verdeckten Stammkapitals (VwGH 20. 3. 1974, 1157/72).

Dass im vorliegenden Fall für die (zinsenlose) Darlehenshingabe wirtschaftliche Gründe maßgebend waren, lässt ebenso nicht auf eine verdeckte Einlage schließen.

Zusammenfassend ist angesichts einer Gesamtbetrachtung der dargelegten Grundsätze festzuhalten, dass nach Ansicht des UFS auf Grund der vorliegenden rechtlichen und wirtschaftlichen Umstände nicht ausreichend erwiesen ist, dass die Darlehenshingabe objektiv den wirtschaftlichen Erfolg hatte, Eigenkapital zu ersetzen.

Insofern ist auch die von der Betriebsprüfung in diesem Zusammenhang zitierte Berufungsentscheidung der FLD OÖ vom 27.9.2001, RV 120.95/1-7/1995 auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anwendbar, was auch die Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme zur Berufung des Bw. zutreffend zum Ausdruck bringt.

In Anbetracht dieser Ausführungen ist vielmehr davon auszugehen, dass das zinsenlose Darlehen, das der Bw. der GmbH eingeräumt hat, steuerrechtlich den Tatbestand der sog. Nutzungseinlage erfüllt. Bei Nutzungseinlagen überlässt der Gesellschafter sein Vermögen oder seine Arbeitskraft der Körperschaft aus gesellschaftsrechtlichen Gründen unentgeltlich oder teilentgeltlich zur Nutzung, wodurch der Körperschaft in Höhe des nicht verrechneten Aufwandes ein Vorteil zukommt.

Nach herrschender Auffassung des BMF kommt dem Nutzungsvorteil nicht die Eigenschaft eines einlagefähigen Wirtschaftsgutes zu. Nutzungseinlagen durch unentgeltliche oder zu gering bemessene entgeltliche Überlassung der Arbeitskraft, von Geld oder Wirtschaftsgütern des Anteilsinhabers an die Körperschaft lösen keine steuerlichen Einlagewirkungen aus. Das BMF vertritt – offensichtlich in Anlehnung an die Rechtsprechung des VwGH, der in mehreren

Erkenntnissen seine ablehnende Haltung zur steuerlichen Erfassung von Nutzungseinlagen durchblicken hat lassen - die Auffassung, dass Einlagen, die in Form von unentgeltlichen oder verbilligten Nutzungen geleistet werden, auf der Ebene der Körperschaft weder bilanziell als Aktivum anzusetzen noch als (fiktive) Betriebsausgaben in Höhe der ersparten Aufwendungen zu berücksichtigen sind. Ebenso liegen beim Einlegenden auch keine fiktiven Betriebseinnahmen vor.

Dieser Auffassung schließt sich der UFS an.

Da der von einem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft gewährte Vorteil, ein Darlehen zinsenlos nutzen zu können, steuerrechtlich kein einlagefähiges Wirtschaftsgut ist, können die durch die Nutzungsüberlassung ersparten Aufwendungen des Gesellschafters bei der Gesellschaft nicht als Betriebsausgabe abgesetzt werden. Vice versa können beim Gesellschafter keine fiktiven Zinseinnahmen angesetzt werden.

Auch nach der Rechtsprechung des BFH – bestätigt durch den großen Senat (GrS 2/86, BStBl 1988, 348) - stellt ein Nutzungsvorteil kein einlagefähiges Wirtschaftsgut dar und führt somit weder bei der bevorteilten Körperschaft noch beim Anteilsinhaber zu steuerlichen Folgen.

Wenn die Betriebsprüfung – unabhängig davon, ob tatsächlich Zinsen verbucht oder verrechnet wurden – davon ausgeht, dass der Bw. der Gesellschaft den Betrag von ATS 21.000.000,-- nicht unentgeltlich zur Verfügung gestellt hat, so widerspricht diese Annahme der Aktenlage.

Der von der Betriebsprüfung in der Stellungnahme zur Berufung zitierten Artikel von Wiesner in der RWZ 1999, 240 betreffend die Behandlung eines Gesellschafterdarlehens als verdecktes Stammkapital beruht auf dem Erkenntnis des VwGH vom 28.4.1999, Zi. 97/13/0068. Aus diesem Artikel ist für den hier zu beurteilenden Fall insofern nichts zu gewinnen, zumal nach dem dem angeführten Erkenntnis zu Grunde liegenden Sachverhalt die belangte Behörde das der Gesellschaft zur Verfügung gestellte Darlehen als verdecktes Stammkapital qualifiziert und als Folge davon die tatsächlich verrechneten (und nicht fiktive) Zinsen als verdeckte Ausschüttung behandelt hat.

Was die von der Betriebsprüfung aufgeworfene Beurteilung der Tätigkeit der GmbH als Liebhaberei betrifft, so erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen im Hinblick darauf, dass diese Frage nicht im gegenständlichen Verfahren, sondern im Verfahren der GmbH zu prüfen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 9. Dezember 2004