

GZ. RV/1210-W/02,

GZ. RV/1211-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Control Wirtschaftsberatungs GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften, vertreten durch OR Mag. Martin Karner, betreffend Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für das Jahr 1995 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 10. Dezember 1982 gegründet und betreibt eine Handelsagentur. Gesellschafter sind zu 25 % Herr Dr. M.M. und zu 75 % dessen Gattin Frau C.M.

Die Bw. wurde in den Jahren 1997 bis 1999 einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) unterzogen, welche den Prüfungszeitraum 1994 und 1995 umfasste. Dabei wurden im Veranlagungszeitraum 1995 verdeckte Ausschüttungen in Höhe von netto ATS 2,976.941,00 (€ 216.342,74) festgestellt. Von der BP wurde zunächst folgender Sachverhalt ermittelt:

Die Bw. sei an der Gesellschaft C BV seit deren Gründung im Jahre 1988 beteiligt und auch deren Geschäftsführer gewesen. Zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1993 habe die Bw. 59.135 Stück Anteile der Gesellschaft C BV besessen, welche einer Beteiligung im Ausmaß von 25,13 % am Gesamtkapital entsprochen hätte.

Mit Vertrag vom 25. März 1994 habe die Bw. diese Anteile an Herrn Dr. M.M. verkauft.

Auf Grund der Überschuldung der Gesellschaft C BV sei von der Bw. auf die zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1994 bestehenden Forderungen in Höhe von ATS 13,409.095,68 (€ 974.476,99) mangels Einbringlichkeit verzichtet worden.

Obwohl sämtliche Forderungen gegenüber der Gesellschaft C BV im Jahr 1994 mangels Einbringlichkeit abgeschrieben werden mussten, habe die Bw. der Gesellschaft C BV im Jahr 1995 neuerlich ein Darlehen in Höhe von ATS 2,976.941,19 (€ 216.342,75) gewährt und diese Forderung zum Jahresende 1995 wieder in voller Höhe abgeschrieben.

Die BP führte unter Tz. 20 des BP-Berichtes aus, das eine verdeckte Ausschüttung bei einer GmbH vorliege, wenn nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbare Zuwendungen an einen Gesellschafter gewährt werden, die ihren Ursprung in der gesellschaftsrechtlichen Stellung haben und die Dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt worden wären.

Obwohl alle Forderungen gegenüber der Gesellschaft C BV mangels Einbringlichkeit im Jahr 1994 voll abgeschrieben hätten werden müssen, sei bereits 1995 ein neuerlicher Kredit gewährt worden.

Diese Darlehensgewährung sei von der Bw. damit begründet worden, dass im Jahr 1994 ein spanischer Lieferant bei einem niederländischen Gericht ein vollstreckbares Urteil auf Zahlung eines Betrages in Höhe von NLG 733.000,00 erwirkt habe. Da die Gesellschaft C BV diesen Betrag nicht bezahlen habe können, habe die Bw. als für deren Geschäftsführung verantwortliche entsprechende Geldmittel bereitzustellen gehabt, um ein drohendes Insolvenzverfahren abzuwenden. Auch habe der Gläubiger der Gesellschaft C BV mit einem

Durchgriff auf die Bw. gedroht. Nach Ansicht der BP erscheine ein Durchgriff des Gläubigers der Gesellschaft C BV auf die Bw. unwahrscheinlich bzw. unmöglich, da keinerlei vertragliche Vereinbarungen bezüglich einer Haftungsverpflichtung aufgrund der Geschäftsführertätigkeit vorliegen würden. Der steuerliche Vertreter der Bw. habe in einer Vorhaltsbeantwortung bekanntgegeben, dass angesichts der Ungewissheit des Prozessausganges der Aufsichtsrat der Gesellschaft C BV die Bw. aufgefordert habe, die Funktion der Geschäftsführung von der Teilhaberschaft zu trennen. Die Anteile seien daher mit Vertrag vom 25. März 1994 an Herrn Dr. M.M. verkauft worden. Durch die Anteilsabtretung hätte vermieden werden können, dass bei allfälliger Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft C BV das Vermögen des Geschäftsführers (Bw.) zur Sicherstellung der Ansprüche der Betreiber beschlagnahmt werde.

Da die Bw. zum Zeitpunkt der Kreditgewährung nicht mehr Gesellschafter der Gesellschaft C BV gewesen sei, läge die Kreditgewährung nach Ansicht der BP allein im Interesse des nunmehrigen Gesellschafters Herrn Dr. M.M., der dieses Darlehen nicht persönlich zu gewähren und daraus entstehende Kosten zu tragen habe. Auch bestehe keine Forderung oder Vereinbarung der Bw. an Herrn Dr. M.M. aus diesem Titel. Der Verlust durch die Abschreibung der Darlehensforderung und die Verpflichtung zur Rückzahlung des aufgenommenen Kredites an die Bank verbliebe allein bei der Bw. Dadurch sei Herrn Dr. M.M. aufgrund seiner Gesellschafter- und Machthaberstellung bei der Bw. ein Vorteil gewährt worden, der einem fremden Dritten in dieser Art und Weise nicht gewährt worden wäre. Die Darlehensgewährung wurde daher von der BP als verdeckte Ausschüttung an Herrn Dr. M.M. gewertet.

Das Finanzamt für Körperschaften folgte den Feststellungen der BP und erließ entsprechende Bescheide betreffend Körperschafts- und Kapitalertragsteuer für das Jahr 1995.

Gegen diese Bescheide wurde mit Schreiben vom 15. September 1999 form- und fristgerecht Berufung eingebbracht.

Darin stellte die Bw. die Entwicklung des Darlehenskontos wie folgt dar:

	ATS	ATS	€
20.02.1995 Darlehensvaluta	2.976.941,19		216.342,75
20.02.1995 Rückzahlung		124.901,76	9.076,96
12.06.1995 Rückzahlung		14.028,13	1.019,46
22.08.1995 Zinsen	89.019,75		6.469,32
31.12.1995 Abschreibung		2.927.031,05	212.715,64
	<u>3.065.960,94</u>	<u>3.065.960,94</u>	<u>222.812,07</u>

Die Geldmittelzufuhr an die Gesellschaft C BV sei deshalb durch die Bw. erfolgt, da der wirtschaftliche Grund für den angesprochenen Prozess im Geschäftsjahr 1992 zu finden sei, ein Zeitpunkt, zu welchem die Bw. nicht nur Gesellschafter sondern auch mit der Geschäftsführung der Gesellschaft C BV betraut gewesen sei.

Diese Geschäftsführertätigkeit basiere auf dem am 17. Oktober 1988 abgeschlossenen Managementvertrag zwischen der Gesellschaft C BV und der Bw.

Punkt 1 dieses Vertrages laute:

"1. Aufgabenbereich und Befugnis

Die Bw. wurde durch Beschluss der Gründerversammlung in den Satzungen per 1. September 1988 zum Geschäftsführer ernannt.

Die Bw. ist berechtigt und verpflichtet, die Gesellschaft nach Maßgabe der Satzungen zu vertreten und zu führen. Beschränkungen der Geschäftsführung und der Vertretung durch Gesetze, die Satzungen, die Geschäftsordnung der Geschäftsführung und durch diesen Vertrag sind zu beachten. Beschlüsse der Gesellschafterversammlung und deren Weisungen sind im Rahmen dieses Werkvertrages zu befolgen.

Punkt 3 bestimme:

"3. Beauftragung und Geschäftsbereich

Die Bw. wird zur Erreichung des Geschäftszieles der Gesellschaft ihr ganzes know how und alle erforderlichen Anstrengungen und Mittel einsetzen, insbesondere betreffend die Einleitung, den geplanten Aufbau und die Pflege und Abwicklung aller Einkäufe, Vertragabschlüsse und – abwicklungen, der Markt- und Konkurrenzbeobachtung, aller notwendigen oder gewünschten Erledigungen der Qualitätssicherung und des Qualitätsnachweises, der Finanzierungsabwicklung und Transportlogistik, wobei alle erforderlichen Koordinierungen über den Hauptgeschäftsführer erfolgen, insbesondere auch die regelmäßige Abstimmung mit dem Verkauf.

Die Bw. wird sich bei allen Handlungen und Entscheidungen vom Wohle der Gesellschaft leiten lassen. Sie hat die ihr obliegenden Pflichten mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes wahrzunehmen."

Im September 1995 habe ein Investor 51% der Anteile an der Gesellschaft C BV durch Ausgabe neuer Anteile erhalten. Mit diesem neu eingetretenen Gesellschafter sei Ende September 1995 angesichts der finanziellen Lage der Gesellschaft C BV vereinbart worden, dass dieser neues Kapital aufzubringen habe und gleichzeitig die bisherigen Gesellschafter auf Forderungen aus nachrangigen Gesellschafterdarlehen zu verzichten haben.

Zum Zeitpunkt der strittigen Darlehensgewährung (20. Februar 1995) sei dieser Forderungsverzicht als Sanierungsbeitrag für die Bw. keinesfalls absehbar gewesen.

Die rechtliche Lage verpflichtete einen Aktionär nicht, fehlendes Eigenkapital einer überschuldeten Gesellschaft zuzuführen. Die Wahl, eine unternehmerische Tätigkeit in Form einer juristischen Person auszuüben, liege in der freien Entscheidung jedes Steuerpflichtigen.

Die Bw. sei als Geschäftsführerin der Gesellschaft C BV bestrebt gewesen, den Weiterbestand dieser Gesellschaft zu garantieren, da ihre geschäftlichen Beziehungen ausschließlich gegenüber der Gesellschaft C BV und deren nahestehenden Gesellschaften bestanden hätten und ein Untergang dieser Gesellschaft somit schwerwiegende negative Auswirkungen für die Bw. gehabt hätte. Angesichts der von der Bw. aus dieser Geschäftsführertätigkeit jährlich erwirtschafteten Erträge von ATS 500.000,00 (€ 36.336,42) sei die Darlehensgewährung und der damit verbundene Weiterbestand der Gesellschaft C BV vor allem im Interesse der Bw. gelegen gewesen.

Mangels entsprechender Eigenmittel der Bw. sei das Darlehen durch Ausweitung des Kreditrahmens aufgebracht worden, wofür die kreditgewährende Bank persönliche Haftungen vom Gesellschafter Herrn Dr. M.M. verlangt habe. Der Gesellschafter könne daher sehr wohl in die Zwangslage kommen, seiner Gesellschaft entsprechende Geldmittel zur Erhaltung der Zahlungsfähigkeit zuzuführen. Eine verdeckte Ausschüttung der Gesellschaft an Herrn Dr. M.M. läge somit nicht vor.

Die BP führte in der Stellungnahme zur Berufung nochmals aus, das die Darlehensgewährung zugunsten des Gesellschafters Herrn Dr. M.M. erfolgt sei. Es sei evident, dass über die Jahre 1993 und 1994 ein Betrag in Höhe von ATS 13.409.095,00 (€ 974.476,94) abgeschrieben hätte werden müssen. Nach diesen wirtschaftlichen Aussichten sei davon auszugehen, dass bereits bei Hingabe des Darlehens objektiv nicht mit einer Rückzahlung zu rechnen gewesen sei. Die persönliche Haftung des Gesellschafters für die Ausweitung des Kreditrahmens der Bw. würde die Ansicht der BP nur erhärten.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP führte die Bw. mit Schreiben vom 27. März 2003 ergänzend aus:

Die Gründe für die Abtretung der Gesellschaftsanteile der Bw. an der Gesellschaft C BV an Herrn Dr. M.M. seien bereits im bisherigen Verfahren ausführlich dargelegt worden. Die BP haben den wirtschaftlichen Sachverhalt verkannt. Sofern eine unternehmerische Tätigkeit in Form von juristischen Personen betrieben werde, seien die Aktionäre/Gesellschafter nur in ganz besonderen – vertraglich festgelegten – Fällen verpflichtet, zusätzliches Kapital ihren Gesellschaften zur Verfügung zu stellen.

Die Finanzierung von Unternehmen richte sich allein nach der wirtschaftlichen Interessenslage. Diese habe eindeutig bei der Bw. gelegen. Die Bw. habe mit der Gesellschaft C BV einen Managementvertrag abgeschlossen, aus dem in den Jahren 1993 bis 1998 insgesamt ATS 4,497.670,00 (€ 326.858,43) als Managementvergütung erwirtschaftet worden seien. Nach Abzug der Geschäftsführervergütung sei ein Ertrag von ATS 2,747.670,00 (€ 199.680,97) bei der Bw. verblieben. Die Alternative zu diesem Sachverhalt sei gewesen:

- Aufkündigung des Managementvertrages durch die Bw.
- Finanzierung der Gesellschaft C BV durch den Gesellschafter Herrn Dr. M.M. bei gleichzeitig direkter Vergütung der Geschäftstätigkeit an diesen
- Verlust der wesentlichen Geschäftsgrundlagen bei der Bw. und Einstellung der unternehmerischen Tätigkeit

Es könne doch nicht dem "normalen" Wirtschaftsleben entsprechen, dass ein Aktionär/Gesellschafter eine Gesellschaft zusätzlich finanziell unterstützt, aber einer anderen Gesellschaft die aus der Geschäftsverbindung erwirtschafteten Erträge zukommen lässt.

In der direkten Darlehensgewährung durch die Bw. an die Gesellschaft C BV könne daher kein ungewöhnlicher Vorgang erblickt werden, wenn dadurch das wirtschaftliche Überleben der Gesellschaft C BV als Einkunftsquelle für den Darlehensgeber gewährleistet werde.

Im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde die Bw. mit Schreiben vom 25. April 2003 u.a. aufgefordert betreffend des im Berufungsverfahren strittigen Darlehens in Höhe von ATS 2,976.941,19 (€ 216.342,75) den Darlehensvertrag sowie die Vereinbarungen über Laufzeit, Verzinsung, Modalitäten der Rückzahlung und Besicherung dieses Darlehens vorzulegen und geeignete Unterlagen zur Glaubhaftmachung des Berufsbegehrens, dass

der von der Bw. angeführte Prozess der wirtschaftliche Grund für die strittige Darlehensgewährung war, beizubringen.

Mit Schreiben vom 27. Mai 2003 teilte die Bw. u.a. mit, dass über die Hingabe des Betrages von NLG 450.000,00 (d.s. ATS 2,976.941,19 bzw. € 216.342,75) kein schriftlicher Darlehensvertrag errichtet worden sei. Der Kredit sei nur kurzfristig gedacht gewesen. Zum Zeitpunkt der Hingabe des Darlehens habe guter Grund zur Annahme bestanden, dass durch Beitritt eines neuen Investors noch im Laufe des Jahres 1995 die Gesellschaft C BV allen ihren Zahlungsverpflichtungen einschließlich der Rückführung des Darlehens werde nachkommen können. Im Protokoll der Hauptversammlung der Gesellschaft C BV vom 17.-19. September 1995 sei im Tagesordnungspunkt 4 die wirtschaftlich schlechte Lage der Gesellschaft C BV dargelegt. Im Tagungsordnungspunkt 5 seien die Bedingungen für den Eintritt eines neuen Investors festgehalten. Dieser Eintritt habe auf Grund der Überschuldung der Gesellschaft erst deren Weiterbestand gesichert. Da diese Gespräche bereits im Jahre 1994 begonnen worden seien, hätten alle Anstrengungen unternommen werden müssen, um den Bestand der Gesellschaft C BV aufrecht zu erhalten.

Im November 1994 habe ein spanischer Lieferant bei einem niederländischen Gericht ein vollstreckbares Urteil auf Zahlung eines Betrages in Höhe von NLG 733.000,00 erwirkt. Da die Gesellschaft C BV diesen Betrag nicht habe zahlen können, habe die Bw. als für die Geschäftsführung verantwortliche entsprechende Geldmittel bereitstellen müssen, um ein drohendes Insolvenzverfahren über die Gesellschaft C BV abzuwenden. Da selbst die Mittel zur Erfüllung eines Ausgleiches gefehlt hätten, wäre es zu einem Konkursverfahren gekommen. Außerdem habe der Gläubiger gedroht auch direkt auf die Bw. durchzugreifen. Angesichts der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft C BV hätte auch ein Verfahren wegen fahrlässiger Krida nicht ausgeschlossen werden können. Durch die Bereitstellung der fehlenden NLG 450.000,00 (d.s. ATS 2,976.941,19 bzw. € 216.342,75) durch die Bw. hätte die Gesellschaft C BV ihre Zahlungsverpflichtungen erfüllen können. Die Verhandlungen mit dem neuen Investor hätten insofern erfolgreich abgeschlossen werden können, als der neu eintretende Gesellschafter durch eine Kapitalerhöhung sogar die Aktienmehrheit (51 %) übernommen habe.

Die finanzielle Sanierung der Gesellschaft C BV durch den neuen Gesellschafter sei neben der Kapitalerhöhung auch durch die Gewährung eines zusätzlichen Darlehens über NLG 3.551.020,00 erfolgt. In dem Darlehensvertrag vom 22. September 1995 sei für die Zuführung weiterer Geldmittel von außen der gleichzeitige Verzicht auf Darlehensforderungen der Bw.

und eines weiteren Gesellschafters vereinbart worden. Erst diese Bedingung hätte in der Folge zur Abschreibung der Darlehensforderung bei der Bw. geführt. Eine Kopie dieses Darlehensvertrages wurde vorgelegt.

Die seit der Gründung der Gesellschaft C BV ausgeübte Geschäftsführung durch die Bw. sei auch nach Beitritt des neuen Hauptgesellschafters aufrecht geblieben. Der Bw. seien aus dieser Vereinbarung ab Jänner 1995 monatlich NLG 10.000,00 an Geschäftsführervergütungen zugeflossen.

Mit Schreiben vom 17. Oktober 2003 führte die Bw. zu den bisherigen Vorbringen ergänzend aus:

- Die Darlehensgewährung sei auch zur Vermeidung der Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung nach niederländischem Gesellschafts- und Insolvenzrecht erfolgt. Nach niederländischer Rechtsprechung "*haftet ein Geschäftsführer einer Gesellschaft persönlich für Schäden, die darauf zurückgeführt werden, dass die Gesellschaft ihre Verpflichtungen aus einem Vertrag nicht erfüllen kann, wenn der Geschäftsführer bei der Ausführung dieses Vertrages im Namen der Gesellschaft wusste oder vernünftigerweise hätte begreifen müssen, dass die Gesellschaft nicht oder nicht in angemessener Frist ihre Verpflichtungen erfüllen könnte und für den daraus entstandenen Schaden dem Vertragspartner keine Entschädigung bieten würde*". Im Falle der Nichtbegleichung der Forderung des Hauptgläubigers durch die Gesellschaft C BV habe der Bw. eine solche Haftungsinanspruchnahme gedroht.
- Es sei zwar kein schriftlicher Darlehensvertrag errichtet und keine Sicherheiten verlangt worden, es würden jedoch schriftliche Nachweise über den Abschluss und die wesentlichen Modalitäten des Darlehens existieren. Dem Protokoll der Hauptversammlung der Gesellschaft C BV vom 16. März 1995 könne in Punkt 3 Absatz 2 entnommen werden, dass ein Darlehen von der Bw. aufzunehmen sei, welches kurzfristig ausgestaltet sein sollte und unter der Bedingung gewährt worden sei, dieses unmittelbar nach Erhöhung der Liquidität zurückzuerhalten. Es sei eine Verzinsung in der Höhe von 6 % vereinbart worden. Die Bw. habe diese Zinsen der Gesellschaft C BV mit Rechnung vom 22. August 1995 in Rechnung gestellt und um Überweisung ersucht. Auch habe die Bw. am 1. Februar 1995 einen Kredit aufgenommen und einen Rückzahlungstermin 31. Juli 1995 vereinbart. Es liege somit ein kurzfristiger Überbrückungskredit vor, der an die

Gesellschaft C BV weitergeleitet worden sei und unmittelbar nach dem Einstieg des Neuinvestors rückgeführt werden sollte.

- Das von der Bw. gewährte Darlehen sollte der Sanierung der Gesellschaft C BV dienen, deren Konkurs verhindern und den Einstieg eines Neuinvestors ermöglichen. Dass dieser den vollständigen Verzicht der Altgesellschafter auf alle ihre Forderungen verlangen würde, sei im Zeitpunkt der Darlehenszuzählung noch nicht absehbar gewesen. Von einer praktischen Unmöglichkeit der Rückzahlung durch die Gesellschaft C BV bereits im Zeitpunkt der Darlehenszuzählung könne daher keine Rede sein. Die Darlehensgewährung habe der Sanierung im Sinne einer Weiterexistenz der Gesellschaft C BV und dadurch des Eintrittes eines Neuinvestors gedient. Es habe daher sehr wohl mit einer Rückzahlung gerechnet werden können.

In der am 28. Oktober 2003 über Antrag der Partei abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Vertreter der Bw. ergänzend zur Frage der Geschäftsführerhaftung auf ein Urteil des BFH vom 6. März 2003 verwiesen. Abwehrkosten zur Vermeidung einer Haftungsinanspruchnahme seien betrieblich veranlasst, eine verdeckte Ausschüttung könne daher nicht vorliegen. Beantragt werde die vollinhaltliche Stattgabe der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Gewährung des Darlehens in Höhe von ATS 2,976.941,19 (€ 216.342,75) an die Gesellschaft C BV im Jahr 1995 durch die Bw. ausschließlich auf Grund von wirtschaftlichen und betrieblichen Notwendigkeiten erfolgte (Ansicht der Bw.) oder als verdeckte Ausschüttung an Herrn Dr. M.M. zu werten ist (Ansicht der Abgabenbehörde 1. Instanz).

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988, BGBl 401/1988, ist es für die Ermittlung des Einkommens von Körperschaften ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Ausschüttungen iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Unter einem Anteilsinhaber ist dabei ein Gesellschafter oder eine

Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird (VwGH 26.9.2000, 98/13/0216, 0220).

Empfänger einer verdeckten Ausschüttung muss somit nicht notwendig Gesellschafter des ausschüttenden Unternehmens sein, es genügt die Möglichkeit einer unmittelbaren Einflussnahme oder eines mittelbaren, aber entscheidenden Einflusses. Wendet eine Kapitalgesellschaft ihrer Schwestergesellschaft einen Vermögensvorteil zu und liegt die wirtschaftliche Veranlassung hiefür nicht in Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaften, sondern in der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung, so liegt einerseits eine Gewinnausschüttung an den gemeinsamen Gesellschafter und andererseits eine Einlage des Ausschüttungsempfängers bei der Schwester gesellschaft vor (VwGH 30.5.1995, 91/13/0248, 0250)

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußereren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Für Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden, sind wegen des in solchen Fällen typischerweise zu besorgenden Wegfalls der sonst bei Vertragsabschlüssen zu unterstellenden Interessengegensätze aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die gleichen Anforderungen zu erheben (vgl. VwGH 27.6.2000, 99/14/0263; 26.5.1999, 99/13/0039, 0072; 26.5.1998, 94/14/0042; 17.12.1996, 95/14/0074).

Da Herr Dr. M.M. zu 25 % an der Bw. und zu 33,66 % an der Gesellschaft C BV beteiligt war und auch deren Geschäftsführung ausübte, ist eine gesellschaftsrechtliche Verflechtung zwischen der Bw. und der Gesellschaft C BV gegeben.

Über die strittige Darlehensgewährung der Bw. an die Gesellschaft C BV wurde kein schriftlicher Darlehensvertrag errichtet. Vereinbarungen der Bw. mit der Gesellschaft C BV

über die Laufzeit des Darlehens, die Modalitäten der Rückzahlung, die Verzinsung und die Besicherung wurden von der Bw. trotz Aufforderung zunächst nicht bekanntgegeben. Zu den ergänzenden Vorbringen im Schreiben vom 17. Oktober 2003 ist auszuführen, dass aus dem Hauptversammlungsprotokoll vom 16. März 1995 lediglich ersichtlich ist, das Herr Dr. M.M. eine Überweisung von NLG 450.000,00 (d.s. ATS 2,976.941,19 bzw. € 216.342,75) als kurzfristiges Darlehen mit der Bedingung, dieses nach Erhöhung der Liquidität wieder zurückzuerhalten, vorgenommen hat. Auch ist anzumerken, dass die Darlehenszuzählung bereits am 20. Februar 1995 und somit vor der Hauptversammlung der Gesellschaft C BV am 16. März 1995 erfolgt ist.

Die Darlehensgewährung hält dem geforderten Fremdvergleich schon aus diesem Grund nicht stand, da Darlehensvereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern von vornherein ausreichend klar und eindeutig geregelt sein müssen (VwGH 31.7.2002, 98/13/0011).

Es entspricht keineswegs einer üblichen Darlehensgewährung zwischen Fremden, keinen bestimmten oder auch nur annähernd bestimmbaren Rückzahlungstermin zu vereinbaren, die Fälligkeit der Zinsen nicht festzulegen und keine entsprechenden Sicherheiten zu bestellen.

Die Nichtregelung der Darlehensmodalitäten ist insbesondere auch deshalb als nicht fremdüblich anzusehen, da der Bw. die Überschuldung der Gesellschaft C BV bekannt war. Die Überschuldung der Gesellschaft C BV wurde auch durch den Forderungsverzicht der Bw. auf die zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1994 bestehenden Forderungen in Höhe von ATS 13,409.095,68 (€ 974.476,99) nicht beseitigt. Wie die Bw. selbst ausführt, konnte die drohende Insolvenz der Gesellschaft C BV nur durch die strittige Darlehensgewährung abgewendet werden.

Ein fremder Dritter hätte sich bei einer derartigen finanziellen Lage der Gesellschaft C BV auch mit der bloßen Möglichkeit der Rückzahlung des Darlehens auf Grund des Eintrittes eines neuen Investors nicht zufrieden gegeben.

Nach der Judikatur des VwGH ist die Hingabe eines Darlehens dann eine verdeckte Ausschüttung, wenn schon bei der Zuzählung mit der Uneinbringlichkeit des Darlehens zu rechnen ist (VwGH 22.10.1991, 91/14/0020, 0027).

Dem Vorbringen der Bw., dass eine Darlehensgewährung an einen wesentlichen Geschäftspartner aus wirtschaftlichen und betrieblichen Gründen grundsätzlich nicht

ungewöhnlich ist, ist zuzustimmen. Auch entspricht es den Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens, das Gläubiger Sanierungsbeiträge zum Fortbestand eines Geschäftspartners leisten. Der Forderungsverzicht der Bw. auf die zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1994 bestehenden Forderungen gegenüber der Gesellschaft C BV ist als ein derartiger Sanierungsbeitrag anzusehen.

Es entspricht aber nicht der geforderten Fremdüblichkeit, dass die Bw. anstelle des Gesellschafters einer überschuldeten Gesellschaft fehlendes Kapital zuführt. Das Hauptinteresse am Weiterbestand einer Gesellschaft liegt grundsätzlich beim Gesellschafter. Wie die Bw. ausführt, hätten die Verhandlungen mit dem neuen Investor bereits im Jahre 1994 begonnen und seien im September 1995 insofern erfolgreich abgeschlossen worden, als der neu eintretende Gesellschafter durch eine Kapitalerhöhung die Aktienmehrheit an der Gesellschaft C BV übernommen habe. Mit der von der Bw. vorgenommenen Zuführung von Kapital an die Gesellschaft C BV im Februar 1995 sollte eine drohende Insolvenz der Gesellschaft C BV abgewendet und der Einstieg eines neuen Gesellschafters ermöglicht werden. Durch diese Vorgangsweise wurde dem Gesellschafter Dr. M.M. ein Vorteil verschafft, indem er der Gesellschaft C BV nicht selbst fehlendes Kapital zuführen musste. Die strittige Darlehensgewährung an die Gesellschaft C BV war daher überwiegend im Interesse des Gesellschafters Dr. M.M. gelegen.

Die Tatsache, dass durch die strittige Darlehensgewährung eine drohende Geschäftsführerhaftung vermieden werden konnte, kann an dieser Beurteilung nichts ändern, da davon auszugehen ist, dass nicht nur der Weiterbestand der Gesellschaft C BV sondern auch der Weiterbestand der Bw. im überwiegenden Interesse des gemeinsamen Gesellschafters gelegen war. Dr. M.M. war aufgrund seiner Funktion als Geschäftsführer der Bw., welche die Geschäftsführung der Gesellschaft C BV innehatte, auch für die Geschäfte dieser Gesellschaft verantwortlich. Daraus muss geschlossen werden, dass die Vermeidung der Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung in seinem hauptsächlichen Interesse gelegen war.

Die von der BP vorgenommene Beurteilung der Darlehensgewährung der Bw. an die Gesellschaft C BV als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter Dr. M.M. ist somit zu Recht erfolgt.

Kapitalertragsteuer für das Jahr 1995

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988, BGBl 400/1988, wird bei inländischen Kapitalerträgen, worunter gemäß Abs. 2 Z 1 leg.cit. auch Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören, die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Verdeckte Ausschüttungen stellen als sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung inländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar. Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 haftet der Schuldner der Kapitalerträge dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Die Bw. bringt lediglich vor, dass die verdeckten Ausschüttungen zu Unrecht angenommen worden seien. Daher wird auf die oben dargestellte rechtliche Würdigung über die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheide für das Jahr 1995 verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 18. November 2003