



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der HKB, vertreten durch KFP, vom 21. August 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 11. August 2008 betreffend Körperschaftsteuer 2004 bis 2006 und Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2004 bis 2006 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

(a) Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2004 bis 2006 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzten Abgaben betragen:

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2004	Einkommen	31.643,68 €	Körperschaftsteuer Abgabenschuld	10.758,85 € 10.758,85 €
	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2005	Einkommen	21.797,63 €	Körperschaftsteuer Abgabenschuld	5.449,41 € 5.449,41 €

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2006	Einkommen	22.619,82 €	Körperschaftsteuer Abgabenschuld	5.654,96 € 5.654,96 €

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

(b) Die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2004 bis 2006 werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

1. Bei der HKB GmbH (Bw., Geschäftszweig Verwaltung von Kinobeteiligungen) wurde im Jahr 2008 eine Betriebsprüfung (BP) durchgeführt. Diese stellte folgendes fest:

a. Darlehenszinsen: Im Jahr 1999 habe die HKB GmbH der KCV GmbH ein Darlehen in Höhe von 399.700,59 € gegeben. Die KCV GmbH sei per Stichtag 31. Dezember 2002 in die KCV KG umgewandelt worden. Das Darlehen werde in der Personengesellschaft unverändert weitergeführt.

Für die Gewährung des Darlehens erhalte die HKB GmbH keine Zinsen und keine Rückzahlungen. Seitens des steuerlichen Vertreters sei die Nichtverzinsung damit begründet worden, dass es sich um eine Nutzungseinlage zwischen verbundenen Körperschaften handle und deshalb keine Verzinsung vorzunehmen sei.

Ab dem Umgründungsstichtag 31. Dezember 2002 handle es sich jedoch um ein Darlehen an eine Personengesellschaft. Der Verzicht auf die Einforderung von Zinsen für die Zurverfügungstellung eines Darlehens sei als fremdunüblich anzusehen.

Nach Ansicht der BP liege eine verdeckte Ausschüttung an die beiden Gesellschafter (IH und HH) vor, die zu je 50% an der HKB GmbH beteiligt seien und über die K GmbH auch an der KCV KG. Die Vorteilszuwendung sei in der Gesellschafteridentität sowohl bei der GmbH als auch bei der KG begründet.

Im Zuge der BP würden für dieses Darlehen Zinsen angesetzt und als verdeckte Ausschüttung den beiden Gesellschaftern der HKB GmbH zugerechnet. In Anlehnung an die Verzinsung des

Verrechnungskontos der KKM GmbH (Komplementär der KCV KG) werde der Zinssatz mit 4% angenommen. Die KESt werde von der Gesellschaft getragen.

	2004	2005	2006
Darlehen	399.700,59	300.700,59	399.700,59
Zinsen 4%	15.988,00	15.988,00	15.988,00
KESt	5.328,80	5.328,80	5.328,80
Gesamthinzurechnung	21.316,80	21.316,80	21.316,80

b. Die Verbindlichkeiten aus der KESt seien zu passivieren (zum 31. Dezember 2006 gesamt 15.986,40).

2. Gegen die aus der BP resultierenden Körperschaftsteuer – und Haftungsbescheide (KESt) 2004 bis 2006 wurde mit Schreiben vom 21. August 2008 Berufung eingelegt.

a. Die Berufung richte sich gegen die Höhe der festgesetzten Einkünfte und die Höhe der festgesetzten Körperschaftsteuer. Beantragt werde die Festsetzung der Einkünfte für das Jahr 2004 iHv. 31.643,68 €, für das Jahr 2005 iHv. 21.797,63 € und für das Jahr 2006 iHv. 22.619,82 €. Beantragt werde auch die Aufhebung der Haftungsbescheide für aushaltende Abgabenschuldigkeiten (KESt) für 2004 bis 2006.

b. Im Jahr 1999 habe die HKB GmbH der KCV GmbH ein Darlehen in Höhe von 399.700,59 € gegeben. Die KCV GmbH sei rückwirkend mit Stichtag 31. Dezember 2002 in die KCV KG umgewandelt worden. Das Darlehen sei unverzinst.

c. Die BP habe den Verzicht auf die Einforderung von Zinsen als fremdunüblich angesehen. Dies auch deshalb, weil die das Darlehen empfangende Gesellschaft ab dem Umgründungstichtag 31. Dezember 2002 eine Personengesellschaft sei (BP-Bericht Tz 1).

Es liege nach Ansicht der BP daher eine verdeckte Ausschüttung an die beiden 50%-Gesellschafter (IH und HH) vor. Bei der HKB GmbH seien daher 2004 bis 2006 jährliche fiktive Zinsen in Höhe von 15.988,00 € in Ansatz gebracht worden. Bei der Nachfolge-KG habe man die Zinsen korrespondierend als Betriebsausgaben berücksichtigt.

d. Werde ein unverzinsliches Darlehen gegeben, handle es sich steuerrechtlich hinsichtlich des Zinsenvorteiles um eine Vorteilszuwendung. Da die Großmutter HKB GmbH ein unverzinsliches Darlehen an die Enkelgesellschaft (Nachfolge-KG) gegeben habe, lägen in diesem Fall steuerrechtlich zwei Einlagevorgänge vor. Zunächst ein Einlagevorgang in die formal nicht

berührte Zwischengesellschaft K GmbH vor und sodann eine Einlage der K GmbH in die die Zuwendung tatsächlich empfangende Gesellschaft (KCV KG).

Steuerrechtlich sei die Vorteilszuwendung zwischen verbundenen Körperschaften als sogenannte Nutzungseinlage zu sehen. Gemäß Rz 679 KStR werde unter einer Nutzungseinlage die Überlassung von Geld an die Körperschaft ohne oder gegen ein unangemessen niedriges Entgelt verstanden. Der VwGH habe in mehreren Erkenntnissen festgehalten, dass dem Nutzungsvorteil nicht die Eigenschaft eines einlagefähigen Wirtschaftsgutes zukomme (KStR 2001 Rz 712).

Wie in KStR 2001 Rz 679 ausgeführt, seien bei der zinslosen Überlassung von Geld weder auf der Ebene der die Zuwendung empfangenden Körperschaft fiktive Betriebsausgaben in Höhe der ersparten Aufwendungen zu berücksichtigen, noch seien beim Einlegenden fiktive Betriebseinnahmen in Ansatz zu bringen.

Die Rechtsansicht der BP, wonach nur wegen der Umwandlung in eine Personengesellschaft das unverzinsliche Darlehen zu verzinsen sei, könne nicht nachvollzogen werden und entbehre jeder gesetzlichen Grundlage. Eine solche sei auch im BP-Bericht nicht angeführt worden.

Die Behörde unterliege einem Irrtum, da eine Nutzungseinlage der Muttergesellschaft HKB GmbH in die Tochtergesellschaft (K GmbH) vorliege und nicht in die Enkelgesellschaft. Die Umwandlung der Enkelgesellschaft in eine Personengesellschaft sei daher irrelevant. Es liege steuerrechtlich ein Einlagetatbestand zwischen der HKB GmbH und der K GmbH vor. Nutzungseinlagen stellten nicht nur zwischen Körperschaften ein nicht einlagefähiges Wirtschaftsgut dar, sondern auch bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften (EStR 2000 Rz 633 und 2496). Vor dem Hintergrund, dass es sich auch beim zweiten Einlagevorgang zwischen der K GmbH und der KCV KG um eine Nutzungseinlage des steuerrechtlichen Mitunternehmers in die Personengesellschaft handle, sei der Ansatz von fiktiven Zinsen denkunmöglich, weil gemäß § 4 Abs 1 EStG der Gewinn des Mitunternehmers durch Entnahmen nicht gekürzt und Einlagen nicht erhöht würden.

Der Ansatz fiktiver Zinsen stelle steuerrechtlich eine Änderung des Verrechnungspreises dar. § 6 Z 6 EStG, der die Basis für solche Korrekturen sein könne, sei jedoch nicht anwendbar, da die Darlehensgewährung zwischen zwei im Inland ansässigen Gesellschaften erfolge und somit kein Auslandsbezug vorliege. Auch vor diesem Hintergrund sei der Ansatz fiktiver Zinsen nicht vorstellbar.

Beantragt werde die ersatzlose Streichung fiktiver Betriebseinnahmen (Zinsen) iHv. jährlich 15.988,00 € für 2004 bis 2006. Ersatzlos zu beheben seien auch die Haftungsbescheide betreffend jährliche KESt iHv. 2.664,00 € für 2004 bis 2006.

3. Am 21. Oktober 2008 nahm die BP zur Berufung gegen die KÖSt- und KESt-Bescheide 2004 bis 2006 wie folgt Stellung (Auszug):

a. Das Darlehen werde in der Personengesellschaft unverändert weitergeführt. Die HKB GmbH habe für das Darlehen keine Zinsen und keine Rückzahlungen erhalten. Im Zuge der BP habe man daher Zinsen angesetzt und den Gesellschaftern der HKB GmbH zugerechnet. Der Zinssatz sei in Anlehnung an den vom geprüften Unternehmen für verbundene Unternehmen angewendeten Zinssatz für Forderungen mit 4% ermittelt worden. In der KCV KG seien die Zinsen als Betriebsausgabe entsprechend berücksichtigt worden.

b. Die Darlehensgewährung und die gesellschaftlichen Verhältnisse stellten sich wie folgt dar: IH und HH seien Gesellschafter der HKB GmbH. Diese halte über die K GmbH 100% der Anteile der KCV KG.

c. Seitens des steuerlichen Vertreters sei die Nichtverzinsung damit begründet worden, dass es sich um eine Nutzungseinlage zwischen verbundenen Körperschaften handle und deshalb keine Verzinsung vorzunehmen sei. Der Berufungswerber stütze sich dabei auf die KStR Rz 679.

Entgegen der Ansicht des Bw. liege hier keine Nutzungseinlage in einer Körperschaft vor und es handle sich auch nicht um eine Einlage zwischen Großmutter und Enkelkörperschaften. Seit 1. Januar 2003 bestehe aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 1 UmgrStG eine Darlehensbeziehung zwischen der HKB GmbH und der KCV KG. Es liege somit eine Rechtsbeziehung zwischen einer Körperschaft und einer Personengesellschaft vor, sodass die Körperschaftsteuerrichtlinien nicht anwendbar seien.

d. Weiters stütze sich der Bw. darauf, dass Nutzungseinlagen in Einzelunternehmen und Personengesellschaften laut den EStR Rz 633 und Rz 2496 unbeachtlich seien.

Dem werde entgegengehalten, dass die Darlehenshingabe nicht durch den Gesellschafter der KCV KG – nämlich die K GmbH – erfolgt sei, sondern durch die HKB GmbH, die nicht Gesellschafter sei. Da die HKB GmbH nicht Gesellschafter der KCV KG sei, könne § 23 Z 2 EStG 1988 auf sie nicht angewendet werden. Gesellschafter der KCV KG sei die K GmbH, die selbst Steuersubjekt sei und daher eine mittelbare Gesellschafterstellung der HKB GmbH nicht vermitte (in diesem Sinne VwGH 93/15/0209 und 87/13/0157). Nach Ansicht der BP lägen keine Nutzungseinlagen eines Gesellschafters in die Personengesellschaft vor.

e. Dass das Darlehen in den Jahren 2004 bis 2006 ohne Verzinsung hingegeben worden sei, entspreche nicht dem Fremdüblichkeit grundsatz und sei in der indirekten Verflechtung der Gesellschaften begründet, sodass die Zinsen den Gesellschaftern der HKB GmbH zuzurechnen

seien, auch wenn der Vorteil der Nichtverzinsung der KCV KG zugute gekommen wäre, die als eine den Gesellschaftern IH und HH durch Beteiligungsverflechtung nahestehende Person zu betrachten sei.

Die Berufung sei daher abzuweisen.

4. Mit Schreiben vom 20. Januar 2008 nahm die Bw. zur Darstellung der BP Stellung:

a. Ansatz fiktiver fremdüblicher Zinsen: In der Stellungnahme der Groß-BP werde neuerlich angeführt, die Hingabe eines unverzinslichen Darlehens in den Jahren 2004 bis 2006 entspreche nicht dem Fremdüblichkeitsgrundsatz und sei in der indirekten Verflechtung der Gesellschaften begründet. Dieser Feststellung sei grundsätzlich zuzustimmen. Man weise aber nochmals darauf hin, dass es sich hierbei um einen ausschließlich innerstaatlichen Sachverhalt handle, für den eine völlig unterschiedliche rechtliche Beurteilung gelte.

Der Ansatz fiktiver fremdüblicher Zinsen und somit eine Verrechnungspreiskorrektur setze einen Auslandsbezug voraus. Rechtliche Grundlage im Fall eines Auslandsbezuges sei § 6 Z 6 EStG 1988. Da es sich im vorliegenden Prüfungsfall um einen innerstaatlichen Sachverhalt handle, sei diese Norm nicht anwendbar.

Bereits in der Berufung habe man darauf hingewiesen, dass eine Verrechnungspreiskorrektur bei einem innerstaatlichen Sachverhalt einer gesetzlichen Grundlage in Österreich entbehre. In der Stellungnahme vom 21. Oktober 2008 bestehe die Groß-BP wiederum auf einer Verrechnungspreiskorrektur, lasse die zur Anwendung kommende Rechtsgrundlage jedoch ungenannt.

Mangels entsprechender Rechtsgrundlage könne es im vorliegenden innerstaatlichen Sachverhalt zu keiner Verrechnungspreiskorrektur kommen. Da die Unverzinslichkeit jedoch im Gesellschafterverhältnis begründet sei, liege eine Nutzungseinlage über die K GmbH vor.

Dieser Unterschied zwischen einem innerstaatlichen (Nutzungseinlage) und einem ausländischen (Verrechnungspreiskorrektur) Sachverhalt, werde in den KStR Rz 680 ausdrücklich umschrieben und man zitiere wie folgt: „Im Gegensatz zu Nutzungsüberlassungen im Inland ist bei Auslandssachverhalten jedenfalls eine Versteuerung im Inland sicherzustellen. Bei Nutzungsüberlassungen über die Grenze zB im konzerninternen Dienstleistungsverkehr ist als innerstaatliche Rechtsgrundlage für die Umsetzung einer OECD-konformen Verrechnungspreiskorrektur § 6 Z 6 EStG 1988 heranziehbar. Bei der gesetzlichen Anordnung, dass eine Bewertung mit dem Fremdprix zu erfolgen hat, bezieht die Gesetzesvorschrift ausdrücklich auch Fremdprix für „sonstige Leistungen“ mit ein. Die

„sonstige Leistung“ einer Darlehensgewährung ist demnach gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 in OECD-konformer Interpretation durch Ansatz von fremdüblichen Zinsen zu bewerten.“

Es sei damit einhellige Auffassung auch in der Finanzverwaltung, dass die unentgeltliche Darlehensgewährung im Inland zu einer Nutzungseinlage führe und nicht zu einer Verrechnungspreiskorrektur.

b. Die Groß-BP vertrete die Rechtsansicht, dass die KStR nicht anwendbar seien, da eine Rechtsbeziehung zwischen einer Körperschaft und einer Personengesellschaft bestehe.

Es sei klar, dass die Gewährung des unverzinslichen Darlehens im Gesellschafterverhältnis begründet sei, das mittelbar über die K GmbH bestehe. Unter Nutzungseinlage werde jede Überlassung von Geld (Darlehen) durch den Anteilsinhaber ohne Entgelt oder gegen ein unangemessen niedriges Entgelt verstanden (KStR Rz 679). Nachdem die Nutzungseinlage mittelbar über die Tochtergesellschaft erfolgt sei, könnten die KStR angewendet werden. Im übrigen führe eine Nutzungseinlage in eine Körperschaft und in eine Personengesellschaft ertragsteuerlich zum selben Ergebnis.

Man verweise nochmals auf die ausdrückliche Aussage in den KStR Rz 679, wonach unter Verweis auf die Judikatur des VwGH der Ansatz fiktiver Vergütungen zu verweigern sei.

Dass die Nutzungseinlage über die Tochtergesellschaft an die Enkelgesellschaft fließe, sei selbstverständlich unbeachtlich. Fraglich sei nur, ob die unentgeltliche Leistung im Gesellschafterverhältnis wurzele.

c. Verdeckte Ausschüttung:

Bezüglich der verdeckten Ausschüttung an die Gesellschafter der HKB GmbH verweise die BP auf die KStR Rz 945. Diese Rz und das dort bezeichnete VwGH-Erkenntnis seien im vorliegenden Sachverhalt nicht anwendbar, da die Gesellschafter der HKB GmbH selbst nicht an der KCV KG beteiligt seien. Dies sei aber unabdingbare Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung.

Maßgeblich sei das objektive Tatbild der Bereicherung der Anteilsinhaber zu Lasten der Körperschaft (KStR Rz 751): Vorausgesetzt sei die Zuwendung eines vermögenswerten Vorteiles. Dieser müsse in Geld bestehen oder einen in Geld ausdrückbaren Wert aufweisen. Nachdem IH und HH aus der unverzinslichen Darlehenshingabe der HKB GmbH an die KCV KG kein vermögenswerter Vorteil zukomme, könne keine verdeckte Ausschüttung an diese Personen angenommen werden. Die Vorschreibung der KESt sei daher nicht möglich.

Der Vorteil aus der Hingabe des unverzinslichen Darlehens stelle damit einen Einlagenatbestand dar.

5. Die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2004 bis 2006 und Haftungsbescheide betreffend KEST 2004 bis 2006 wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 13. Januar 2009 zur Entscheidung übermittelt.

(1) Seitens des UFS erfolgte mit Schreiben vom 17. Februar 2009 ein Ersuchen um Darstellung der Vereinbarungen hinsichtlich des Darlehens (Gründe der Darlehenshingabe) iHv rd. 400.000,00 € (Darlehensnehmer, Darlehensgeber, Betrag, Konditionen, Rückzahlung, Zinsen).

(2) Zur näheren Erläuterung des Sachverhaltes übermittelte die Bw. am 6. April 2009 ein Schreiben an den UFS:

a. Die HKB GmbH habe nach der vorliegenden Information im Jahr 1999 der KCV GmbH Geldmittel in Höhe von 5.500.000,00 S (399.700,50 €) überwiesen. Die Gesellschaft sei damals zu 20% im Eigentum der K GmbH (Anmerkung: Tatsächlich der KKM GmbH) und zu 80% im Eigentum der HCE BV gewesen. Der Zweitgesellschafter HCE BV habe 22.000.000,00 S überwiesen. Die beiden Zahlungen seien im Verhältnis der Beteiligung erfolgt.

b. Die KCV GmbH sei 2003 per Umwandlungstichtag 31. Dezember 2002 in die KCV KG umgewandelt worden. Dem eingefügten Organigramm könne man entnehmen, dass die HKB GmbH über die K GmbH mittelbar an der KCV KG beteiligt gewesen sei. Es liege daher ein Großmutter/Enkel-Verhältnis vor.

c. Aufgrund der schwierigen finanziellen Lage bei der Enkelgesellschaft, hätten die HKB GmbH und die HCE BV im Jahr 1999 zur Bereinigung der Liquiditätssituation Geldmittel im Verhältnis ihrer Einlagen unverzinslich überlassen. Laut dem Jahresabschluss zum 30. Juni 2001 mit Vorjahreszahlen 30. Juni 2000 ergebe sich ein Stammkapital von 2.064.000,00 S und Gesellschafterverbindlichkeiten von 38.567.786,00 S zuzüglich Darlehen KCV GmbH von 5,5 Millionen S (damals nicht verbunden und daher unter sonstige Verbindlichkeiten ausgewiesen), bei Verlusten von 59.000.000,00 S.

d. Die Hingabe sei als Darlehen verbucht worden, ohne dass entsprechende schriftliche Verträge abgeschlossen worden seien und man habe die Beträge nicht als Zuschuss bezeichnet. Eine schriftliche Vereinbarung über Darlehenskonditionen wie Rückzahlung und Verzinsung bzw eine konkrete mündliche Vereinbarung zu diesen Details gebe es nicht. Im Zuge des Ausscheidens der HCE BV habe diese auf die Rückzahlung endgültig verzichtet, da

die Gesellschaft sehr überschuldet gewesen sei. Bereits aus der Vorkorrespondenz mit den Finanzbehörden ergebe sich unstreitig, dass diese Vorgehensweise im (mittelbaren) Gesellschafterverhältnis der beiden damaligen Gesellschafter gewurzelt habe und fremdüblich gewesen sei (negativer Cash-Flow, negatives Eigenkapital, keine Rückzahlungsvereinbarung, keine Sicherheiten, Zuzählung in der Krise zur Behebung finanzieller Probleme).

e. In der Anlage übermittle man die Rangrücktrittserklärung der HKB GmbH gegenüber der KCV KG vom 9. November 2005. Diese Erklärung sei im Zuge der Jahresabschlusserstellung zum 31. Dezember 2004 erfolgt und einer damit verbundenen Erläuterungspflicht im Anhang zum negativen Eigenkapital gemäß § 225 Abs 1 UGB. Mit dieser Erklärung könne die HKB GmbH nur insoweit Befriedigung verlangen, als dies nicht zu einer insolvenzrechtlichen Überschuldung führe. Das sei die einzige schriftliche Vereinbarung, die zur gegenständlichen Thematik vorliege.

f. Verwiesen werde auf die Gegenäußerung zur Stellungnahme der Groß-BP vom 20. November 2008. Den Ansatz fiktiver fremdüblicher Zinsen für ein unverzinsliches Darlehen (Zuschuss) zwischen einer inländischen Großmutter/Enkelgesellschaft, halte man aufgrund der bestehenden Gesetzeslage für undenkbar. Dem Ersuchen um Benennung der entsprechenden Gesetzesgrundlage sei die Groß-BP nie nachgekommen. Aufgrund der Judikatur könne es sich hinsichtlich eines Vorteils aus der Unverzinslichkeit nur um eine (verdeckte) Nutzungseinlage über die zwischengeschaltete K GmbH an die KCV KG handeln. Diese sei aber steuerlich unbeachtlich (vgl. KStR 679).

Die (unverzinsliche) Mittelhingabe erfolge durch die Großmutter-Gesellschaft an die Enkelgesellschaft und liege im Interesse der Großmuttergesellschaft, die damit ihr Vermögen über die Beteiligung an der K GmbH sichere. Nachdem den Gesellschaftern der Großmuttergesellschaft IH und HH daraus kein vermögenswerter Vorteil zukomme, könne keine verdeckte Ausschüttung an diese Personen angenommen werden. Es handle sich vielmehr um konzerninterne Vorgänge zwischen Konzerngesellschaftern, die niemals auf die unbeteiligten Gesellschafter durchschlagen könnten. Man stelle sich zB die steuerlichen Konsequenzen und Verwicklungen vor, wenn zwischen General Motors und der Opel AG verdeckte Einlagen oder Ausschüttungen festgestellt würden, die den Aktionären zuzurechnen wären.

Die Stellungnahme der Groß-BP vom 21. Oktober 2008 zur Frage einer Nutzungseinlage und warum diese nicht vorliegen würde, sei unzutreffend. Die Groß-BP halte im Anschluss an die Ausführungen zur Nutzungseinlage selbst fest, dass die Unverzinslichkeit aus der indirekten Verflechtung der Gesellschaften resultiere. Die Behörde erkenne jedoch nicht, dass eine

Nutzungseinlage steuerlich gesehen nur über die Tochtergesellschaft in die Enkelgesellschaft fließen könne.

In Ergänzung zu den bisherigen Stellungnahmen weise man daraufhin, dass die Darlehen an die KCV GmbH (vor der Umwandlung) im Jahr 1999 zum Zweck der Vermeidung einer Insolvenz gewährt worden seien. In der Zusammenschau mit den übrigen bei dieser Gesellschaft vorliegenden Umständen sei damit ein Eigenkapital ersetzendes Darlehen gegeben, weil die Gewährung von Darlehen zur Insolvenzvermeidung nicht fremdüblich wäre. Für diese Argumentation sei ausschlaggebend, dass die Zufuhr von Eigenkapital wirtschaftlich geboten gewesen sei und die Darlehen dieses erforderliche Eigenkapital ersetzen (VwGH 20. April 1982, 81/14/0195). In diesem Fall handle es sich um Eigenkapital und nicht um Darlehensschulden der Gesellschaft. Aufgrund des im Jahr 1999 gegebenen Sachverhalts, insbesondere der Verlustsituation, dem negativen Eigenkapital und den Liquiditätsengpässen, sei diese Beurteilung schlüssig. Die Gewährung eines unverzinslichen Darlehens in dieser Situation durch die Großmuttergesellschaft ohne schriftliche Dokumentation und Besicherung, runde dieses Bild ab.

Aufgrund des angeführten Sachverhaltes im Jahr 1999 sei von einem Missverhältnis zwischen Stammkapital und tatsächlichem Kapitalbedarf auszugehen. Es sei anzunehmen, dass die HKB GmbH die Darlehen zum Zeitpunkt der Darlehenszuzählung zum Zweck der Vermeidung einer Insolvenz gewährt habe. Statt der Hingabe eines Darlehens sei die Zufuhr von Eigenkapital wirtschaftlich geboten gewesen (VwGH 17.4.2008, 2005/15/0073). Die Darlehen stellten ab dem Zeitpunkt der Zuzählung im Jahr 1999 somit verdecktes Eigenkapital dar. Die Verrechnung fremdüblicher Zinsen wäre unter diesem Gesichtspunkt steuerlich unzulässig und daraus resultierende Aufwandszinsen wären bei der KCV KG nicht abzugsfähig.

Der Ansatz fiktiver fremdüblicher Zinsen durch die Groß-BP widerspreche in der Zusammenschau dieser Argumente fundamentalen Prinzipien des österreichischen Ertragsteuerrechtes. Zur Untermauerung der Argumentation lege man dem Schreiben den Jahresabschluss der KCV GmbH für 2000/2001 bei.

g. In der beigelegten Rangrücktrittserklärung der HKB GmbH vom 9. November 2005 wird folgendes ausgesagt:

Die KCV KG weist zum 31. Dezember 2004 ein negatives Eigenkapital in Höhe von 727.887,33 € aus. Die KCV KG schuldet der HKB GmbH aus einem gewährten Darlehen einen Betrag in Höhe von 399.700,50 €, auf welche sich nachstehende Rangrücktrittserklärung bezieht.

Die HKB GmbH wird hinsichtlich der Forderung in Höhe von 399.700,50 € aus ihrer dem Grunde nach fortbestehenden Forderung nur insoweit Befriedigung verlangen, als die KCV KG nicht insolvenzrechtlich überschuldet ist. Die HKB GmbH tritt daher hinsichtlich der gesamten Forderung in Höhe von 399.700,50 €, unter dem grundsätzlichen Fortbestehen ihrer Forderung, hinter alle übrigen Gläubiger zurück, die eine solche Erklärung nicht abgegeben haben.

Unterschrift IH und HH als gesetzliche Vertreter der HKB GmbH.

h. Den Bilanzen und Unterlagen der KCV GmbH ist nachstehendes zu entnehmen.

- Im Wirtschaftsjahr 1999/2000 wird im Kapitel „negatives Eigenkapital“ angeführt: Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt 150.000,00 €. Der Bilanzverlust der Gesellschaft beträgt zum 30. Juni 2000 S 59.444.973,25 und das negative Eigenkapital S 47.380.928,25. Zum negativen Eigenkapital nimmt die Geschäftsführung wie folgt Stellung: „In diesem Zusammenhang wurde an die Gesellschaft im Dezember 2000 ein Gesellschafterzuschuss iHv 53.000.000,00 S geleistet. Weiters erfolgte ein Forderungsverzicht über das von der HCE BV gewährte Darlehen von 38.480.596,09. Damit ist die buchmäßige Überschuldung ausgeglichen.“ Eine insolvenzrechtliche Überschuldung liegt nach diesen Maßnahmen nicht mehr vor. Auf Seite 20 der Bilanz ist unter Punkt 6.4 (Berichterstattung gemäß § 273 Abs 1 letzter Satz HGB) angeführt: „Wir sind unserer Redepflicht gemäß § 273 Abs 2 HGB wegen des Verlustes des Eigenkapitals mit Schreiben vom 7. September 2000 nachgekommen. Zum Verlust des Eigenkapitals nimmt die Geschäftsführung bezug auf die Gewährung von Gesellschafterzuschüssen am 21. Dezember 2000 iHv 91,5 Millionen S, die zum einen durch einen Forderungsverzicht von 38.480.595,09 S und zum anderen durch eine Bareinzahlung von 53.000.000,00 S aufgebracht wurden.“
- Im Wirtschaftsjahr 2000/2001 wurde ein Bilanzverlust von 85.143.566,17 S ausgewiesen, an Verbindlichkeiten gegenüber besonderen Unternehmungen – resultierend aus 1999/2000 – insgesamt 38.567.786,09 S.

Das Schreiben der steuerlichen Vertretung wurde der Finanzverwaltung mit dem Ersuchen um Stellungnahme bis zum 27. April 2009 übermittelt.

(3) Mit den Vertretern der Finanzbehörde wurde am 5. Mai 2009 um 14.00 Uhr eine Besprechung durchgeführt. Erörtert wurde die Sach- und Rechtslage unter Berücksichtigung des Schreibens der steuerlichen Vertretung vom 6. April 2009 und des Aktes der KCV GmbH und der darin enthaltenen BP-Berichte bzw Bilanzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Verdeckte Ausschüttung:

(a) Die steuerliche Neutralisierung verdeckter Ausschüttungen hat die Entflechtung betrieblicher und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Vorgänge zum Ziel. Verdeckte Ausschüttungen von Körperschaften stellen gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 eine Verwendung erzielten Einkommens dar. Sie sind bei der Einkommensermittlung nicht zu berücksichtigen, damit der objektiv richtige steuerliche Erfolg der Körperschaft bemessen werden kann.

(b) (1) 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. Vorteile die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen (Nichtgesellschaftern) nicht oder nur mit anderen Konditionen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann.

(2) Eine verdeckte Ausschüttung kommt auch dann in Betracht, wenn die Zuwendung nicht unmittelbar an den Gesellschafter erfolgt, sondern an eine ihm nahestehende Person bewirkt wird, vorausgesetzt, dass die unmittelbare Zuwendung an die nahestehende Person einen Vorteil für den Gesellschafter selbst zur Folge hat (BFH 27.1.1972, I R 28/69, BFHE 104, 353, BStBl II 1972, 320). Nahestehende Personen sind solche, die mit dem Anteilsinhaber persönlich verbunden sind (vgl. VwGH vom 16.5.2002, 96/13/0128). Die Beziehungen zwischen dem Gesellschafter und dem Dritten (der nahestehenden „Person“), die die Annahme einer mittelbaren Zuwendung an den Gesellschafter rechtfertigen, können schuldrechtlicher, tatsächlicher oder gesellschaftsrechtlicher Art sein (BFH 23.10.1985, I R 247/81, BStBl 1986 II S 195).

Auch geschäftliche Verbindungen und beteiligungsmäßige Verflechtungen können ein „Nahestehen“ begründen (objektives Tatbild; Braito RdW 1986, 223; Wiesner SWK 1984, A I 170; Rz 776 KStR 2001).

„Nahestehend“ sind zB Kapitalgesellschaften, an denen der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft beteiligt ist (VwGH 27.2.2002, 98/13/0053; VwGH 25.1.2006, 2002/13/0027). Das gilt auch für Gesellschaften, an denen nahestehende Personen beteiligt sind (VwGH 3.8.2000, 96/15/0159).

Die gleiche Eigentümer- und Vertreterstruktur bei Gesellschaften kann eine Nähebeziehung zwischen Schwestergesellschaften begründen (Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz 13 mwN zB VwGH 21.11.2007, 2004/13/0001). Mit verdeckten Gewinnausschüttungen innerhalb gesellschaftsrechtlich verbundener Unternehmen hat sich die Rechtsprechung des BFH in verschiedenen Urteilen befasst. Bei Vorteilszuwendungen zwischen Schwestergesellschaften, die von einer gemeinsamen Muttergesellschaft beherrscht werden, leitet die leistende Tochtergesellschaft den Vorteil über ihre Muttergesellschaft (verdeckte Ausschüttung an die Mutter) an eine andere Tochtergesellschaft weiter. Ähnliche Verhältnisse ergeben sich bei mehrstufigen Verhältnissen Enkelgesellschaft – Tochtergesellschaft – Muttergesellschaft. Wendet die Enkelgesellschaft einen Vorteil unmittelbar der Muttergesellschaft zu, ist der normale Weg der Gewinnausschüttung der Enkelgesellschaft an die übergeordnete Tochtergesellschaft und von dieser weiter an die Muttergesellschaft abgekürzt. Die Tochtergesellschaft bedient sich der Enkelgesellschaft, um Gewinne an die Muttergesellschaft verdeckt auszuschütten. Hinsichtlich des umgekehrten Falles der Vorteilsgewährung seitens der Muttergesellschaft unmittelbar an die Enkelgesellschaft, kann es zu einer zweimaligen verdeckten Einlage kommen (BFH 23.10.1985, I R 247/81, BStBl 1986 II S 195).

Nahestehend sind uU auch Personengesellschaften (s. zB VwGH 31.3.2000, 95/15/0056 zur überhöhten Mietzinszahlung an GesbR der Gesellschafter). Dabei ist es ohne Bedeutung, wenn an der begünstigten Personengesellschaft auch andere Personen beteiligt sind, die nicht als Gesellschafter der leistenden Kapitalgesellschaft auftreten (BFH 1.10.1986, I R 54/83, BStBl 1987 II S 459).

(c) Vereinbarungen zwischen einander nahestehenden Gesellschaften unterliegen den Kriterien, die für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz 119). Diese Kriterien haben aber nur im Rahmen der Beweiswürdigung Bedeutung und kommen zum Tragen, wenn Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt der behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Eine fehlende schriftliche Vereinbarung alleine bewirkt keine verdeckte Ausschüttung (VwGH 22.10.1991, 91/14/0020).

(d) Zinsen, die einer Kapitalgesellschaft durch die Hingabe eines zinslosen Darlehens an einen Gesellschafter entgehen, bewirken grundsätzlich eine verdeckte Ausschüttung, da Steuerpflichtige fremden Dritten nicht unentgeltlich darlehensweise Gelder überlassen (s zB Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz 133: Bei der Einräumung eines zinslosen Darlehens kann nach VwGH 6.2.1990, 89/14/0034 auf das Vorliegen der Vorteilsgewährungsabsicht geschlossen werden; s auch KStR Rz 907).

Dasselbe gilt für unverzinsliche Verrechnungsforderungen der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter (MietSlg 49.802 zu VwGH 23.10.1997, 96/15/0117).

2. Verdecktes Eigenkapital:

Verdecktes Eigenkapital liegt dann vor, wenn das Interesse des Anteilseigners an einer Kapitalausstattung der Körperschaft eindeutig ersichtlich ist und Klarheit darüber besteht, dass ein fremder Dritter eine solche Zuwendung nicht erhalten hätte (VwGH 15.12.1994, 93/15/0008). Die Rspr fordert das Vorliegen besonderer Umstände, entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse. Die Tatsache, dass ein Darlehen zu günstigen Bedingungen am Kapitalmarkt nicht erhältlich war, genügt für sich alleine nicht (VwGH 20.4.1982, 81/14/0195).

Abgestellt wird auf die Kriterien

- wirtschaftlich angemessene Eigenkapitalausstattung
- Klarheit, Publizität und Transparenz der Darlehensvereinbarung und
- Marktkonformität der Vertragsbestandteile.

Im Zeitpunkt der Darlehensgewährung müssen besondere Umstände vorliegen. Von der Rspr wird ein Missverhältnis zwischen Eigen- und Fremdkapital als Indiz dafür gewertet, dass das Gesellschafterdarlehen wirtschaftlich Eigenkapital ersetzt, wobei es auf eine „wirtschaftlich gebotene Eigenkapitalausstattung“ ankommt (Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz 49 mwN). Weiters spricht die Nichterfüllung der Komponenten Klarheit, Publizität und Transparenz dafür, dass verdecktes Eigenkapital vorliegt. Besteht zwar Publizität, sind jedoch die Vertragsbestandteile unklar und intransparent, wird eine Umqualifikation in verdecktes Eigenkapital vorzunehmen sein, insbesondere bei Tilgungen in fragwürdiger und unregelmäßiger Form. Fehlt es an einer Rückzahlungsverpflichtung, muss hinterfragt werden, ob überhaupt ein Darlehensvertrag zustandegekommen ist (Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz 51). Auch fehlende Marktkonformität (dh. keine Gewährung an Dritte zu diesen Konditionen) wäre ein Hinweis auf verdecktes Eigenkapital. Nach der älteren Rspr würde auch die Tatsache für verdecktes Eigenkapital sprechen, dass die Darlehenszufluss proportional zur gesellschaftlichen Beteiligung erfolgt ist (Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz 53).

3. Aus den nachstehenden Gründen geht der UFS im vorliegenden Fall davon aus, dass nicht eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, sondern von verdecktem Eigenkapital ausgegangen werden muss, sodass die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung nicht möglich ist:

(a) Gesellschafter der KCV GmbH waren 1999 die KKM GmbH (mit 20%) und die HCE BV (mit 80%). Ab 21. Dezember 2000 hielt die KKM GmbH 100% der KCV GmbH. Mit 31. Dezember

2002 wurde die KCV GmbH in die KCV KG umgewandelt. Kommanditist mit 100% (150.000,00 €) war die K GmbH (Gesellschafter HH mit 2.743,00 €, IH mit 2.743,00 €, HKB GmbH mit 616.236,00 € und KKM GmbH mit 58.278,00 €), Komplementär war die KKM GmbH (als deren Gesellschafter zu 100% die K GmbH fungierte).

Gesellschafter	Gesellschafter		Gesellschafter	Gesellschafter
HH				K GmbH
IH				100%
HKB GmbH				36.400,00 e
KKM GmbH				
	K GmbH (Kommanditist) 100% 150.000,00 e		KKM GmbH (Komplementär) Arbeitsgesell- schafter ohne Vermögensein- lage	
		KCV KG		

(b) Die Betriebsprüfung stellt darauf ab, dass die Darlehensgewährung an die KCV KG als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen und § 23 Z 2 EStG nicht anwendbar ist, weil das Darlehen nicht von einem Gesellschafter der KCV KG, sondern von der HKB GmbH vergeben wurde. Gesellschafter der KCV KG sind die K GmbH und die KKM GmbH. Auch die Bw. geht bei ihrer Argumentation zunächst von einer Nutzungseinlage der HKB GmbH (Bw.) in die KCV KG (über die K GmbH) aus. Erst im Rahmen des Berufungsverfahrens wird die Argumentation der Bw. darauf abgestellt, dass im Jahr 1999 verdecktes Eigenkapital vorgelegen ist und damit Bezug auf die Vorgänge zwischen der HKB GmbH und der KCV GmbH vor der Umwandlung Ende 2002 genommen.

(c) Nach Ansicht des UFS ist primär der ursprüngliche „Darlehensvertrag“ aus 1999 zu untersuchen. Liegt nämlich von Anfang an (seit 1999) verdecktes Eigenkapital vor, so werden auch im Rahmen der Umwandlung zum 31. Dezember 2002 keine Darlehen auf die KG übertragen, sondern (Haft- und) Pflichteinlagen, sodass sich die Frage des Verhältnisses der HKB GmbH (Bw.) zur KCV KG gar nicht stellt. Auch das von der BP vorgebrachte Argument, wonach keine Einlage vorliegen kann, weil der Darlehensgeber (HKB GmbH) kein Gesellschafter der KCV KG ist, verliert in diesem Fall seine Bedeutung.

Die formelle Behandlung des Zuschusses der HKB GmbH in der Bilanz der KCV GmbH bzw der KG und auch in der Rangrücktrittserklärung vom 9. November 2005 spräche zunächst für ein Darlehen (wobei der Hauptgesellschafter bereits im Abtretungsvertrag vom 21. Dezember 2000 auf die Rückzahlung der Zuschüsse verzichtet hat und von der Bw. 2005 eine Rangrücktrittserklärung abgegeben wurde), ist aber letztlich nicht entscheidend. Maßgebend ist vielmehr das Gesamtbild der Verhältnisse, die Behandlung der Zuschüsse in der Firmengruppe und die Frage, ob in wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Zeitpunkt der Mittelzuführung Eigenkapital oder Darlehensvergabe anzunehmen ist (s Bernhart/Guzy, SWK 13/14/2009, S 465).

(d) Für das Vorliegen verdeckten Eigenkapitals spricht prinzipiell schon die gesamte Vertragskonstruktion zwischen der Bw. und der KCV GmbH: Nach der (unwidersprochenen) Darstellung der Bw. im Schreiben vom 6. April 2009 gab es weder schriftliche Vereinbarungen über Darlehenskonditionen wie Rückzahlung und Verzinsung, noch eine konkrete mündliche Vereinbarung zu den Details. Wird aber einer nachhaltig überschuldeten Gesellschaft (s auch nachstehende Ausführungen) ein Betrag in Millionenhöhe ohne Besicherung überlassen und ohne schriftlichen Vertrag, hält die Geldhingabe einem Fremdvergleich nicht stand und spricht für die Überlassung von (verdecktem) Eigenkapital (VwGH 14.12.2000, 95/15/0127 zur Überlassung ohne Vertrag und einer erst drei Jahre später erfolgenden Verzinsung).

(e) Nach den vorliegenden Unterlagen muss davon ausgegangen werden, dass die Zuschüsse den dringend notwendigen Kapitalbedarf der KCV GmbH im Jahr 1999 abgedeckt bzw eine Insolvenz verhindert haben. Das Stammkapital der Gesellschaft, die sich auf die kapitalintensive Sparte der Betreibung von Kinocentern spezialisiert hat, betrug lediglich 2.064.045,00 S (150.000,00 €). Die KCV GmbH war – wie den Bilanzdaten der an den UFS übermittelten Bilanz für 30. Juni 2000 zu entnehmen ist – beträchtlich überschuldet. Der Bilanzverlust aus 1999/2000 wird mit 59.444.973,25 S ausgewiesen, das negative Eigenkapital mit 47.380.928,25 S. Den Verbindlichkeiten von 112.764.945,40 S (inklusive der Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen von 38.480.595,09 S) stehen Sachanlagen im Wert von 61.206.342,18 S und ein Umlaufvermögen im Wert von 13.012.862,84 S gegenüber. Auf Seite 20 der Bilanz wird unter Bezug auf § 273 Abs 1 letzter Satz HGB festgestellt, die Steuerberatung sei der Redepflicht gemäß § 273 Abs 2 HGB wegen des Verlustes des Eigenkapitals mit Schreiben vom 7. September 2000 nachgekommen. Im Anhang zur Bilanz (Kapitel zum negativen Eigenkapital) wird ausgeführt, durch den Forderungsverzicht des Hauptgesellschafters HCE BV über 38.480.596,09 S sei die buchmäßige Überschuldung ausgeglichen und eine insolvenzrechtliche Überschuldung liege nicht mehr vor.

Damit steht fest, dass im Zeitraum 1999/2000 eine Insolvenz gedroht hat, die durch die bezeichneten Gesellschafterzuschüsse abgewendet werden musste. Die Verhinderung einer Insolvenz im Zeitpunkt der Mittelzufuhr ist aber unbestritten Merkmal einer verdeckten Kapitaleinlage (Bernhart/Guzy, SWK 13/14/2009, S 465).

(f) Wie dem Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 6. April 2009 zu entnehmen ist, haben die Gesellschafter der KCV GmbH im Jahr 1999 der Gesellschaft jeweils ein Darlehen gegeben, das proportional zur Beteiligung ausgestaltet wurde (wenn für 80% der Anteile 22.000.000,00 € zugeschossen werden, beträgt der auf 20% entfallende Anteil 5.500.000,00 €). Die HKB GmbH sah sich daher offenbar veranlasst, einen ihrem Anteil entsprechenden Zuschuss aufgrund der notwendigen Geldhingabe durch den Hauptgesellschafter nachzuschießen. Auch ein proportionaler Zuschuss ist aber grds ein Indiz für verdecktes Eigenkapital (s zB VwGH 8.3.1972, 2055/71; Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8, Rz 53).

4. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die KCV GmbH für ihre Aktivitäten im Bereich des Aufbaus von Kinocentern in mehreren Bundesländern aufgrund ihrer finanziellen Unterdotierung im Eigenkapitalbereich dringend Kapital benötigte, welches von den damaligen Gesellschaftern proportional zur vorhandenen Einlage (mittels unverzinster Darlehen) zur Verfügung gestellt wurde. Die Zuschüsse dienten nicht einer Zuwendung an die Gesellschafter der Bw. durch Unterbleiben einer Verzinsung der Darlehen (zumal der unterstellte jährliche Verzinsungswert von rd. 15.000,00 € den Gesellschaftern auf andere Art problemlos hätte zugewendet werden können), sondern einer Eigenkapitalstärkung, welche die Enkelgesellschaft vor der Insolvenz bewahren sollte. Das Vorliegen einer verdeckten Einlage ergibt sich

- aus dem Verhältnis des Eigenkapitals (150.000,00 €) zum Fremdkapital bzw der Eigenmittelquote (noch zum 30. Juni 2000 mit -55,1%)
- aus den unklaren und lediglich mündlichen Vereinbarungen bezüglich der „Darlehen“
- aus der nicht erkennbaren Marktkonformität, weil Darlehen unter diesen Bedingungen (im strittigen Zeitraum bis 2006 keine Rückzahlungen) von unabhängigen Dritten nicht gewährt worden wären (s dazu Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8, Rz 52) und
- aus der Darlehenszufuhr proportional zur gesellschaftlichen Beteiligung.

Der Berufung war aus den bezeichneten Gründen stattzugeben.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt, 3 Berechnungsblätter

Linz, am 13. Mai 2009