



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Berater, vom 5. März 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes X, vertreten durch Finanzanwalt, vom 10. Februar 2003 betreffend Körperschaftsteuer 2001 und vom 4. März 2003 betreffend Haftungs- und Zahlungsbescheid hinsichtlich Kapitalertragsteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Körperschaftsteuer sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Kapitalertragsteuer wird für das Jahr 2001 mit 2.580,83 € (35.513 S) festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Die Bw. (Berufungswerberin) betreibt einen A in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung. An dieser Gesellschaft sind ausschließlich nahe Angehörige, nämlich ABCD, beteiligt. Das Stammkapital der Bw. hat bis zum Jahr 1989 500.000 S betragen. Mit Beschluss des Landesgerichtes Innsbruck vom 17. Jänner 1990 wurde das Stammkapital auf 5.000.000 S erhöht.

Der Gewinn wird gemäß § 5 EStG 1988 und zwar nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt. Bilanzstichtag ist der 30. April.

Anlässlich einer die Veranlagungsjahre 1999 bis 2001 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung vertrat der Prüfer ua. die Ansicht, dass eine Kapitalherabsetzung im Betrag von 4.518.389 S im Jahr 2001 als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten sei. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, der bezügliche Gesellschafterbeschluss sei erst am 3. August 2001 gefasst worden. Im Firmenbuch sei nur die beabsichtigte Kapitalherabsetzung angemerkt worden. Gemäß Rz 1006 der Körperschaftsteuerrichtlinien sei jedenfalls von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen, wenn die Kapitalrückzahlung vor Eintragung des Herabsetzungsbeschlusses in das Firmenbuch erfolge (vgl. Hermann/Heuer/Rauppach, KStG (alte Fassung), § 6 ABC).

In der Firmenbuchbilanz sei ein Gesellschafterdarlehen als Forderung angegeben worden (Betrag: 4.518.389 S). Darüber gebe es nur mündliche Absprachen. Diese Vorgangsweise entspreche nicht den strengen Bestimmungen über Verträge zwischen nahen Angehörigen. Das Geld sei von den Gesellschaftern ABC zum Kauf eines Grundstückes verwendet worden. Der Bw. sei auf dieser Liegenschaft sodann ein Baurecht eingeräumt worden. Ein Vorteilsausgleich könne mangels konkreter Vereinbarung nicht anerkannt werden.

Eine weitere verdeckte Gewinnausschüttung hat der Prüfer in dem Umstand erblickt, dass die Bw. die Umbaukosten für das Wohnhaus des Gesellschafters AB im Betrag von brutto 142.052 S getragen hat. Diese Feststellung wird nicht bekämpft.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ (nach Wiederaufnahme des Verfahrens) mit Ausfertigungsdatum 10. Februar 2003 einen (neuen) Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2001. Mit Ausfertigungsdatum 4. März 2003 erging der Haftungs- und Zahlungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 2001.

Gegen die genannten Bescheide wurde mit Eingabe vom 5. März 2003 fristgerecht Berufung erhoben. In der Berufungsbegründung vom 25. März 2003 wurde zusammengefasst im Wesentlichen ausgeführt, die Gesellschafter der Bw. hätten das ursprüngliche Stammkapital von 5.000.000 S voll einbezahlt. Der Einlagenstand gemäß § 4 Abs. 12 EStG habe laut Evidenzkonto per 30.4.2000 5 Millionen S betragen.

In dem beim Finanzamt eingereichten Jahresabschluss per 30. April 2001 sei eine Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs. 12 EStG erklärt worden. Das Stammkapital sei mit einstimmigem Einvernehmen aller Gesellschafter am 16. März 2001 um 4,2 Millionen S vermindert und zurückbezahlt worden.

Zur handelsrechtlichen Umsetzung der Einlagenrückgewähr, sei eine förmliche Generalversammlung einberufen worden. Am 3. August 2001 sei in der Generalversammlung eine Kapitalherabsetzung von 328.364,18 € beschlossen, und zur Eintragung in das

Firmenbuch angemeldet worden. Am 26. November 2002 sei die Kapitalherabsetzung vom LG Innsbruck bewilligt und eingetragen worden.

Im handelsrechtlichen Jahresabschluss per 30.4.2001 sei das Stammkapital zunächst in Höhe von 5 Millionen Schilling ausgewiesen worden, und der am 16. März 2001 ausbezahlte Betrag auf ein Gesellschafterverrechnungskonto gebucht worden (Buchung: Gesellschafterverbindlichkeit an Bank in Höhe von 4,2 Millionen S).

Aufgrund der am 3. August 2001 in der Generalversammlung beschlossenen und am 26. November 2001 (gemeint wohl 26. November 2002, Anmerkung der Referentin) vom Landesgericht Innsbruck bewilligten und im Firmenbuch eingetragenen Kapitalherabsetzung seien die Rückzahlungsverpflichtung einerseits und die Gesellschafterverbindlichkeit andererseits im Wege der Verrechnung (Kompensation gemäß § 1438 ABGB) getilgt worden.

Die Rückzahlung von Gesellschaftereinlagen gemäß § 4 Abs. 12 EStG sei bei den Gesellschaftern in Höhe der Anschaffungskosten der Geschäftsanteile steuerneutral. Bei der Bw. sei der Einlagenstand laut Evidenzkonto zu mindern.

Unter Hinweis auf Beiser wurde die Ansicht vertreten, dass die Erfassung der Herabsetzung des Stammkapitals als Teil des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinns des Jahres 2001 dem ertragsteuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzip sowie dem Grundgedanken der Einmaleraffassung widerspreche.

Die Bw. habe die Einlagenrückzahlung zweifelsfrei im Jahresabschluss per 30. April 2001 dokumentiert. Die Entscheidung, Gewinne auszuschütten oder Einlagen des § 4 Abs. 12 EStG zurückzuzahlen, stehe zudem in der Dispositionsfreiheit der Gesellschafter.

Weiters wurde unter Hinweis auf ein Erkenntnis des VwGH vom 19.2.1991, 87/14/0136, die Ansicht vertreten, dass Einlagenrückzahlungen jedenfalls dann als ertragsteuerliche Vermögensumschichtung zu werten seien, wenn rückzahlbares Einlagenkapital auf Gesellschafterebene in entsprechender Höhe vorhanden sei, und der Wille der Gesellschafter zur Einlagenrückzahlung klar erwiesen sei. Beide Voraussetzungen seien im Streitfall erfüllt.

Die Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs. 12 EStG knüpfe an die tatsächliche Auszahlung an. Für diese Anknüpfung an den tatsächlichen Auszahlungstag (im Streitfall: 16. März 2001) spreche auch der vom Gesetzgeber ausdrücklich verwendete Begriff „Einlagenrückzahlung“. Der Steuergesetzgeber verwende also nicht den handelsrechtlichen Begriff der Einlagenrückgewähr. Auch Beiser vertrete die Ansicht, dass in ertragsteuerlichen Fragen der Einlagenrückzahlung eine Bindung zwischen Handels- und Steuerbilanz nicht bestehe.

Der vom Finanzamt erlassene Haftungs- und Zahlungsbescheid betreffe nach dem Bescheidspruch zudem das Jahr 2000 und nicht das Jahr 2001.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. November 2005 wurde die Berufung als unbegründet angewiesen.

Mit Eingabe vom 23. Dezember 2005 wurde fristgerecht die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt wird.

Unter einer verdeckten Ausschüttung werden alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden.

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die in ihrer äußereren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln (vgl. VwGH vom 31. 3. 2000, 95/15/0056, 0065).

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. Es bedarf somit zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung rechtlich eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens, welches, bestehe es auch in einem bloßen Dulden oder Unterlassen, den Schluss erlaubt, dass die durch ihre Organe vertretene Gesellschaft die Minderung des Gesellschaftsvermögens durch den Gesellschafter akzeptiert habe (vgl. VwGH vom 3.8.2000, 96/15/0159).

Aufgrund des Ermittlungsverfahrens steht folgender Sachverhalt als erwiesen fest:

Am 13. März 2001 fand in den Räumlichkeiten des steuerlichen Vertreters eine Besprechung statt. Anlässlich dieser Besprechung wurde eine Kapitalherabsetzung in Höhe von 4.200.000 S beschlossen. Die formalen Voraussetzungen für die Kapitalherabsetzung sollte Notar BC schaffen.

Die „angestrebte“ Kapitalherabsetzung in Höhe von 4.200.000 S wurde handelsrechtlich als Darlehen an die Gesellschafter dargestellt. Dies deshalb, weil die formelle Kapitalherabsetzung zu diesem Zeitpunkt noch nicht durchgeführt war.

Am 16. März 2001 wurde der Betrag von 4.200.000 S vom Konto der Bw. auf ein Treuhandkonto eines Rechtsanwaltes zum Zweck eines Liegenschaftskaufs überwiesen.

Mit Notariatsakt vom 3. August 2001 wurde das Stammkapital von 363.364,18 € auf 35.000 € herabgesetzt. Das Stammkapital wurde somit um 328.364,18 € (4.518.389 S) vermindert.

Der Differenzbetrag von 318.389,50 S (4.518.389 S abzüglich 4.200.000 S) wurde bei Erstellung des Jahresabschlusses zum 30. April 2001 gebucht.

In der Bilanz zum 30. April 2001, eingereicht beim Finanzamt am 13. Mai 2002, wurde das Stammkapital mit 481.610, 50 S ausgewiesen.

In der Bilanz zum 30. April 2001, eingereicht beim Firmenbuch am 3. Mai 2002, wurde das Stammkapital noch mit 5.000.000 S ausgewiesen.

Am 8. Oktober 2002 wurde ua. beantragt, die durchgeführte Kapitalherabsetzung um 328.364,18 € auf 35.000 € im Firmenbuch einzutragen (vgl. Antrag auf Eintragung der Änderung des Gesellschaftsvertrages infolge Durchführung der Kapitalherabsetzung).

Mit Beschluss des Landesgerichtes Innsbruck vom 27. November 2002 wurde die Kapitalherabsetzung im Firmenbuch eingetragen.

Die Veröffentlichung der Kapitalherabsetzung in der Wiener Zeitung erfolgte mit 20./21. Dezember 2002.

Das Stammkapital beträgt im Jahr 2007 nach wie vor 35.000 €.

Das Finanzamt stützt seine Rechtsansicht, dass die strittige Kapitalherabsetzung in Höhe von 4.518.389 S als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten sei, auf Randziffer 1006 der Körperschaftsteuerrichtlinien. Die vom Finanzamt zitierte Randziffer der Körperschaftsteuerrichtlinien hat bis 31.12. 2006 wie folgt gelautet:

„Eine verdeckte Ausschüttung kann in der Regel nur in krassen Missbrauchsfällen angenommen werden (VwGH 24.1.1984, 83/14/0130). Bei einer handelsrechtlich wirksamen Kapitalherabsetzung liegt keine verdeckte Ausschüttung sondern eine Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 vor, soweit die Rückzahlung im Nennkapital-Subkonto Deckung findet (siehe Einlagenrückzahlungserlass des BMF Z 06 0257/1-IV/6/98 vom 31.3.1998, AÖF Nr. 88/1998).“

Von einer verdeckten Ausschüttung ist jedenfalls dann auszugehen, wenn die Kapitalrückzahlung vor der Eintragung des Herabsetzungsbeschlusses in das Firmenbuch erfolgt.“

Abgesehen davon, dass es sich bei den Körperschaftsteuerrichtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den unabhängigen Finanzsenat beachtliche Rechtsquelle handelt, wurde die Rechtsansicht, dass eine Kapitalherabsetzung vor Eintragung ins das Firmenbuch jedenfalls als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten sei, in der ab 1.1. 2007 geltende Fassung der Körperschaftsteuerrichtlinien nicht mehr aufrecht gehalten.

In der Neufassung der Körperschaftsteuerrichtlinien wird vielmehr die Ansicht vertreten, dass bei unternehmenswirksamen Kapitalherabsetzungen – ausgenommen bei Missbrauchsfällen – jedenfalls eine Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 vorliegt.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang noch, dass die Körperschaftsteuerrichtlinien und auch die Ausführungen des Finanzamtes jegliche Begründung dafür missen lassen, aus welchen Gründen die Vornahme einer Kapitalherabsetzung vor deren handelsrechtlichen Wirksamkeit jedenfalls eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen soll.

Anhaltspunkte dafür, dass im Streitfall ein Missbrauchsfall vorliegen soll, hat das Ermittlungsverfahren nicht ergeben. Allein aus der von der Steuerbilanz abweichenden Darstellung der Kapitalherabsetzung in der dem Firmenbuchbilanz kann ein derartiger Missbrauchstatbestand nicht abgeleitet werden.

Zudem hat das Finanzamt seine Rechtsansicht weder im Betriebsprüfungsbericht vom 28. Jänner 2003 noch in der Berufungsvorentscheidung vom 29. November 2005 auf den Missbrauchstatbestand gestützt.

In einer Stellungnahme des Prüfers vom 15. September 2003 – die in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 29. November 2005 keinen Eingang gefunden hat – wird die verspätete Eintragung im Firmenbuch gerügt. Weiters wird darin auch ausgeführt, dass die Darstellung in der Firmenbuchbilanz (Gesellschafterdarlehen) aus Gläubigerschutzgründen einen groben Verstoß gegen bestehende Gesetze und einen Missbrauch darstelle. Worin dieser Missbrauch in steuerlicher Hinsicht (§ 22 BAO) im konkreten zu erblicken ist, wurde aber nicht dargelegt.

Im Übrigen ist der Verwaltungsgerichtshof schon im Erkenntnis vom 19. Februar 1991, 87/14/0136, aus der Sicht einer Person, die eine GmbH Beteiligung im Privatvermögen hält, auf die Unterscheidung zwischen Einlagenrückzahlung und Kapitalertrag eingegangen. Trotz des Fehlens einer formellen Kapitalherabsetzung hat der Gerichtshof die handelsrechtliche Ausschüttung als Einlagenrückzahlung gewertet, weil die GmbH Gewinne noch nicht erwirtschaftet hatte.

Im Erkenntnis vom 22. März 2000, 96/13/0175, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass die Rückzahlung des in eine Kapitalgesellschaft eingelegten Kapitals - anders als die Ausschüttung von erwirtschafteten Gewinnen - nicht zu Kapitalerträgen führe, sondern zu einer Minderung des Beteiligungsansatzes, auch wenn sie aus handelsrechtlichen Gründen in der äußereren Erscheinungsform einer Gewinnausschüttung erfolge. Nur in den Fällen - wenn nicht eine handelsrechtliche Kapitalherabsetzung vorliege – sei im Zweifel davon auszugehen, dass die Auszahlung der Kapitalgesellschaft keine Kapitalrückzahlung darstelle.

Im Streitfall ist die Rückzahlung von Stammkapital aber aufgrund eines wirksamen Kapitalherabsetzungsbeschlusses erfolgt. Das Einkommen der Körperschaft wird daher nicht beeinflusst. Es bedarf daher auch keiner Korrektur durch den Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung.

Die vom Finanzamt vorgenommene Umdeutung der ernstlich gewollten und auch später handelsrechtlich wirksam gewordenen Kapitalherabsetzung in eine verdeckte Gewinnausschüttung findet in Lehre und Rechtsprechung keine Deckung. Der Berufung war daher Folge zu geben.

Der erklärte Gewinn erfährt daher nachstehende Änderungen:

Gewinn lt. BP	631.327,18
Mehrsteuern lt. BP (USt), Tz 26	-26.375,00
Verr.Kto CF Tz 22	66.864,00
Gebäude Tz 25	42.117,00
Gewinn lt. BE	713.993,18
vgA (Umbau Wohnhaus) Tz 29	142.052,00
Spenden Tz 30	37.000,00
Repräsentationsaufwendungen Tz 31	10.331,00
Körperschaftsteuer	24.080,00
Beteiligungserträge Tz 32	- 424.016,00
Andere nicht steuerpflichtige Erträge	-58.766,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE	444.614,18

Die Bemessungsgrundlagen und die darauf entfallende Körperschaftsteuer sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Die für das Jahr 2001 festzusetzende Kapitalertragsteuer bemisst sich wie folgt:

	2001
Bemessungsgrundlage Tz 29	142.052
Steuersatz lt. BP	25%
KEST/S	35.513
KEST/€	2.580,83

Bezüglich des Haftungs- und Zahlungsbescheides ist dem Finanzamt zuzustimmen, dass der Bescheidbegründung zweifelsfrei zu entnehmen ist, dass sich dieser auf das Jahr 2001 bezieht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 10. September 2007