



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Mag. Andrea Müller-Dobler, Ing. Helmut Jörg und Mag. Gertraud Lunzer im Beisein der Schriftführerin FOI Andrea Newrkla über die Berufung der Fa. S, W, vertreten durch Dr. Reisinger & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatung GmbH & CO Steuerberatungs KEG, 1150 Wien, Diefenbachgasse 35-41, vom 20. Jänner 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 17. Dezember 2002 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum für den Zeitraum 1997 bis 2000, vertreten durch Mag. Astrid Krünes, nach der am 22. November 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die mit Gesellschaftsvertrag vom 2. März 1984 gegründet wurde. Gesellschafter waren im Berufszeitraum FH als Geschäftsführer mit einer Stammeinlage in Höhe von 375.000 S und RH mit der Stammeinlage in Höhe von 125.000 S. Die Tätigkeit der Bw. bestand in der Planung von Industrieanlagen.

Für die Jahre 1997 bis 2000 wurde bei der Bw. eine abgabenrechtliche Prüfung durchgeführt, bei der u.a. folgende **Feststellungen** hinsichtlich verdeckter Ausschüttungen getroffen wurden:

Tz 22: Verrechnungskonten IH

a) Verrechnungskonto I

Für das betreffende Verrechnungskonto konnten der Betriebsprüfung keinerlei Vereinbarungen, insbesondere über Kreditrahmen, Fälligkeit der Zinsen, Rückzahlungstermin, Sicherheiten etc. vorgelegt werden.

Die sich in den Jahren 1997 bis 1999 ergebenden Erhöhungsbeträge stellen daher verdeckte Ausschüttungen dar und werden außerbilanzmäßig zugerechnet.

	<b><u>1997</u></b>	<b><u>1998</u></b>	<b><u>1999</u></b>
Laut Handelsbilanz	7.569.728,10 S	8.967.476,66 S	9.528.019,66 S
Vorjahr	7.040.419,50 S	7.569.728,10 S	8.967.476,66 S
Erhöhungsbetrag	529.308,60 S	1.397.748,56 S	560.543,00 S
Kapitalertragsteuer	176.436,00 S	465.916,00 S	186.848,00 S
<b>verd. Ausschüttung</b>	<b>705.744,60 S</b>	<b>1.863.664,56 S</b>	<b>747.391,00 S</b>

## b) Verrechnungskonto II

Für das betreffende Verrechnungskonto wurde der Betriebsprüfung auf Verlangen eine (Darlehens-)Vereinbarung ("Allgemeine Vorgaben für Durchführungen", abgeschlossen zwischen der Bw. und FH ) vorgelegt, die weder einen Betrag, noch ein Datum, noch die Angabe entsprechender Sicherheiten enthält.

Laut vorgelegtem Schriftstück diene das von der Bw. an FH zur Verfügung gestellte Geld dem Ankauf eines Bürohauses, mit Begünstigtem - die Bw. - als Mieter und Nutzer zu bevorzugten Bedingungen. Die Laufzeit beträgt 10 Jahre. Die Tilgung des Kapitals erfolgt am Ende der Laufzeit (frühere Rückzahlung möglich). Die Zinsen in Höhe von 4,2% sind jährlich zu bezahlen (was jedoch nicht erfolgte). Die Vereinbarung wurde auch nicht angezeigt.

Bei Vorlage dieser Vereinbarung wurde der Gesellschafter-Geschäftsführer FH auf diesen Umstand hingewiesen. In der Folge wurde von FH ein weiteres Schriftstück ("Pfandvertrag"), datiert mit 19.9.1996, vorgelegt, wonach ihm ein Betrag von 20.000.000 S für den Bürokauf gewährt wurde.

Zur Sicherstellung wurde laut dieser Vereinbarung die Liegenschaft in W (für deren Kauf das Geld verwendet wurde) verpfändet.

Auch dieses Schriftstück wurde nicht angezeigt und es erfolgte auch keine Grundbuchseintragung.

Vereinbarungen zwischen einer Körperschaft und den Anteilseignern müssen für ihre Anerkennung jenen Anforderungen entsprechen, die für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gefordert werden.

Die steuerliche Anerkennung solcher Vereinbarungen setzt voraus, dass sie nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten, sie einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben müssen und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber nicht erfüllt.

Die Vereinbarung ist nach außen nicht zum Ausdruck gekommen und wäre zwischen Fremden nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden.

Das Verrechnungskonto wurde daher von der Betriebsprüfung aufgelöst. Die sich im Prüfungszeitraum ergebenden Erhöhungsbeträge stellen verdeckte Ausschüttungen dar und wurden außerbilanziell zugerechnet.

	<b><u>1997</u></b>	<b><u>1998</u></b>	<b><u>1999</u></b>	<b><u>2000</u></b>
Laut Handelsbilanz	20.000.000 S	20.000.000 S	21.930.531 S	22.377.628 S
Vorjahr	0 S	20.000.000 S	20.000.000 S	21.930.531 S
Erhöhungsbetrag	20.000.000 S	0 S	1.930.531 S	447.097 S
Kapitalertragsteuer	6.666.666 S	0 S	643.510 S	149.032 S
<b>verdeckte Ausschüttung</b>	<b>26.666.666 S</b>	<b>0 S</b>	<b>2.574.041 S</b>	<b>596.129 S</b>

#### Tz 23: Verrechnungskonto RH

Für das betreffende Verrechnungskonto konnten der Betriebsprüfung keinerlei Vereinbarungen, insbesondere über Kreditrahmen, Fälligkeit der Zinsen, Rückzahlungstermin, Sicherheiten etc. vorgelegt werden.

Die sich in den Jahren 1997 bis 2000 ergebenden Erhöhungsbeträge stellen daher verdeckte Ausschüttungen dar und werden außerbilanzmäßig zugerechnet.

	<b><u>1997</u></b>	<b><u>1998</u></b>	<b><u>1999</u></b>	<b><u>2000</u></b>
Laut Handelsbilanz	649.025,33 S	690.724,33 S	1.202.784,33 S	1.765.054,77 S
Vorjahr	619.278,25 S	649.025,33 S	690.724,33 S	1.202.784,33 S
Erhöhungsbetrag	29.747,08 S	41.699,00 S	512.060,00 S	562.270,00 S
Kapitalertragsteuer	9.916,00 S	13.900,00 S	170.687,00 S	187.423,00 S
<b>verdeckte Ausschüttung</b>	<b>39.663,08 S</b>	<b>55.599,00 S</b>	<b>682.747,00 S</b>	<b>749.693,44 S</b>

#### Tz 24: sonstige verdeckte Ausschüttungen

Das in den Jahren 1998 und 1999 an RH zur Auszahlung gebrachte km-Geld sowie die Zahlungen für Telefonkosten an die Gesellschafter stellen verdeckte Ausschüttungen dar und sind daher bei der Einkommensermittlung außerbilanziell zuzurechnen.

	<b><u>1998</u></b>	<b><u>1999</u></b>
km-Geld/RH	35.000,00 S	50.000,00 S
Telefon/RH	12.000,00 S	
Telefon/FH	20.000,00 S	

	67.000,00 S	50.000,00 S
Kapitalertragsteuer	22.333,00 S	16.667,00 S
<b>verdeckte Ausschüttung</b>	<b>89.333,00 S</b>	<b>66.667,00 S</b>

Mit Schreiben vom 16. Jänner 2003 erhob die Bw. das Rechtsmittel der **Berufung** gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2000 und Kapitalertragsteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2000 und führte begründend aus:

Die Berufung richtet sich gegen den kapitalertragsteuerpflichtigen Ansatz von verdeckten Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit Darlehen an Gesellschafter sowie die körperschaftsteuerpflichtige Hinzurechnung von Darlehensbeträgen.

#### Verdeckte Ausschüttung der Verrechnungskonten FH

Die Betriebsprüfung gelangte aufgrund der bestehenden Umstände zu dem Schluss, dass die Darlehensvereinbarung zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer FH nicht nach Außen zum Ausdruck gekommen sei und zwischen Fremden nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Dem ist entgegenzuhalten, dass die vorliegenden schriftlichen Vereinbarungen (Darlehensvertrag und Pfandvertrag) in ihrem Zusammenwirken nach Außen zum Ausdruck und eindeutig alle erforderlichen Bestandteile – Datum, Unterschrift, Betrag, Verzinsung, Rückzahlung, Sicherstellung – enthalten, sodass sehr wohl von einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt ausgegangen werden kann. Auch sind sämtliche Vertragsbestandteile als fremdüblich zu beurteilen. So sind die Zinsen an den VIBOR gebunden, sodass eine kapitalmarktorientierte Verzinsung gewährleistet ist. Weiters schließt die Betriebsprüfung aus dem Umstand der nicht vorgenommenen Grundbuchseintragung ebenfalls auf Fremdunüblichkeit. Festzuhalten ist, dass die Sicherstellung mittels einer einverleibungsfähigen Pfandbestellungsurkunde vorgenommen worden ist, die der Darlehensgeberin die Möglichkeit einer jederzeitigen Grundbuchseintragung in das Lastenblatt einer Liegenschaft gewährt, deren Marktwert ein Vielfaches des besicherten Darlehens ausmacht. Diese Vorgangsweise ist im allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr als keinesfalls unüblich zu werten. Zum Nachweis der Fremdüblichkeit wurde bereits im Betriebsprüfungsverfahren die im wesentlichen idente Vertragsgestaltung zwischen einer Schwestergesellschaft und der X-Bank vorgelegt. Dieser Umstand ist in keiner Weise von der Betriebsprüfung gewürdigt worden.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass aufgrund der vorliegenden Unterlagen und ergänzenden Nachweise von einer Fremdüblichkeit auszugehen ist, sodass die Beurteilung der

Verrechnungskonten als verdeckte Gewinnausschüttung jedenfalls als rechtswidrig zu bezeichnen und damit aufzuheben sei.

Die Bw. stellte weiters den Antrag, die Entscheidung über die Berufung gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO durch den Berufungssenat vorzunehmen sowie eine mündlichen Verhandlung abzuhalten.

**Seitens der Betriebsprüfung wurde zu dieser Berufung mit Schreiben vom 1. April 2003 wie folgt Stellung genommen:**

In der Stellungnahme wiederholte die Betriebsprüfung im Wesentlichen ihre Feststellungen.

Dem Vorbringen der Bw. in der Berufung wie auch schon während des Verfahrens, nämlich dass die vorliegenden schriftlichen – das Verrechnungskonto II betreffenden - Vereinbarungen (Darlehensvertrag und Pfandvertrag) in ihrem Zusammenwirken nach außen zum Ausdruck gekommen seien und daher eindeutig alle erforderlichen Bestandteile enthalten, wird entgegengehalten, dass der "Pfandvertrag" als weiteres Schriftstück erst nachträglich (nachdem Herr FH darauf hingewiesen wurde, dass die zuvor vorgelegte Vereinbarung weder einen Betrag, noch ein Datum, noch die Angabe entsprechender Sicherheiten enthält), überreicht wurde.

Es war für die Betriebsprüfung nicht erkennbar, wann der "Pfandvertrag" tatsächlich erstellt wurde, zumal auch dieser nicht angezeigt wurde.

Unbestritten ist, dass bereits im Betriebsprüfungsverfahren zum Nachweis der Fremdüblichkeit auch ein Vertrag zwischen einer Schwestergesellschaft und der X-Bank vorgelegt wurde.

Auf diesen Vertrag wird in der Berufung noch einmal hingewiesen, nämlich, dass die Vertragsgestaltung im Wesentlichen ident sei und dass dieser Umstand von der Betriebsprüfung in keinsten Weise gewürdigt wurde.

Dem ist entgegenzuhalten, dass dieser Kreditvertrag (der auch nicht verbüchert wurde) lediglich über eine sehr kurze Laufzeit (3 Jahre von 7/1996 bis 6/1999) abgeschlossen wurde und die Rückzahlung auch mit festgesetztem Rückzahlungstermin im Juni 1999 erfolgte, während bezüglich des verfahrensgegenständlichen Gesellschafterdarlehens von 1996 bis zum Zeitpunkt der abgabenrechtlichen Prüfung im Jahr 2002 keinerlei Rückzahlung erfolgte und auch die Laufzeit viel länger vertraglich vereinbart wurde.

Aus diesem Grund könnten diese beiden Verträge nicht miteinander verglichen werden.

**Mit Schreiben vom 4. August 2003 wurde seitens der Bw. zu den Ausführungen der Betriebsprüfung Stellung genommen:**

Zu Verrechnungskonto I:

Die im Rahmen der Betriebsprüfung bestrittene Körperschaftsteuerpflicht wird entsprechend durch die Betriebsprüfung zurückgenommen und eine entsprechende Korrektur bestätigt. In diesem Berufungspunkt herrscht somit vollständige Einigkeit.

#### Zu Verrechnungskonto II:

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung wird eine Anerkennung des Verrechnungskontos mit der Begründung zurückgewiesen, dass die zugrunde liegende Vereinbarung zwischen Fremden nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. So wird angeführt, dass der Kreditvertrag nicht grundbücherlich eingetragen wurde. Der zum Nachweis der Fremdüblichkeit vorgelegte Darlehensvertrag einer Schwestergesellschaft und der X-Bank wird seitens der Betriebsprüfung als nicht vergleichbar beurteilt, da dieser Vertrag (der ebenfalls nicht verbüchert wurde) eine wesentlich kürzere Laufzeit aufweise. Dem ist entgegenzuhalten, dass die Nichtverbücherung (auch von langfristigen Krediten mit Laufzeiten bis zu 20 Jahren) derzeit bei entsprechender Bonität absolut gängige Praxis darstellt. Voraussetzung dafür ist jedoch eine jederzeit einverleibungsfähige Pfandbestellungsurkunde wie sie auch im vorliegenden Falle aktenkundig ist.

Weiters wird seitens der Betriebsprüfung implizit unterstellt, dass der die Rahmenvereinbarung ergänzende Pfandvertrag erst nachträglich erstellt wurde. Festgehalten wird, dass der Betriebsprüfung keinerlei Nachweise darüber vorliegen, die diese Annahme bestätigen. Herr FH hat die grundlegende Vereinbarung der Betriebsprüferin vorgelegt und nach weiterer Erörterung des Themenbereiches wurde ebenso unverzüglich der darüber hinaus bestehende Pfandvertrag der Prüferin zur Verfügung gestellt. Nach Ansicht der Bw. ist daher die Fremdüblichkeit der Vorgehensweise in keinsten Weise in Frage zu stellen.

Diese Berufung wurde vom Finanzamt mit **Berufungsvorentscheidung** vom 6. Oktober 2004 mit folgender Begründung entschieden:

- Körperschaftsteuer: Hier werden die Bescheide in Übereinstimmung zwischen der Bw. und Betriebsprüfung berichtigt. Zu dieser Vereinbarung wird auf die diesbezüglichen Besprechungen verwiesen. Im Übrigen darf zur Körperschaftsteuer auf die folgenden Ausführungen verwiesen werden.
- Kapitalertragsteuer: Seitens der Betriebsprüfung wurde im Zusammenhang mit dem "Verrechnungskonto II, FH" eine verdeckte Ausschüttung festgestellt, da die Vereinbarung mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw., FH nicht den Anforderungen von Verträgen unter nahen Angehörigen entspreche. Insbesondere sei die Vereinbarung nicht nach außen getreten und nicht fremdüblich. Dagegen wurde Berufung erhoben und eingewendet, dass die Vereinbarung den Erfordernissen entspreche.

Seitens der Betriebsprüfung wurde für dieses Verrechnungskonto eine Vereinbarung abverlangt. Vorgelegt wurde in der Folge eine Unterlage, welche weder Datum, Betrag noch Angaben über Sicherheiten enthält. Hervor ging aus den Unterlagen, dass der Betrag für den Ankauf eines durch Adresse bestimmten Bürohauses mit einer Laufzeit von 10 Jahren bestimmt sei. Rückzahlung am Ende der Laufzeit, früher aber möglich. Es wurde vereinbart, dass Zinsen in bestimmter Höhe jährlich zu entrichten seien. Es wurden jedoch keine Zinsen entrichtet. Angezeigt wurde dieses Schriftstück nicht.

Erst nach einem Hinweis der Betriebsprüfung wurde seitens des Gesellschafter-Geschäftsführers ein Pfandvertrag, datiert mit 19. September 1996 vorgelegt, welcher ebenfalls nicht angezeigt worden ist. Aus diesem geht hervor, dass es sich beim Betrag um 20.000.000 S handelt. Zur Sicherung wird schriftlich, aber nicht verbüchert, ein "Pfandrecht" an der vom Kauf erfassten Liegenschaft "eingeräumt".

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es hierbei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit weniger Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. z.B. VwGH vom 18.12.1990, 87/14/0155).

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen, wobei die Offenlegung vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen muss.

Der Verwaltungsgerichtshof hat Kriterien entwickelt, unter welchen Voraussetzungen Verträgen zwischen **nahen Angehörigen** steuerlich berücksichtigt werden können.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien beruhen auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise und haben ihre Bedeutung im Rahmen der – vom Verwaltungsgerichtshof nur auf seine Schlüssigkeit zu prüfenden – Beweiswürdigung (vgl. VwGH vom 29.11.2000, 95/13/0004; VwGH vom 28.11.2002, 2001/13/0032). Dies gilt vor allem deshalb, weil in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (vgl. aus jüngster Zeit VwGH vom 31.3.2003, 98/14/0164).

Im vorliegenden Berufungsfall liegt eine für Verträge unter nahen Angehörigen typische Interessenslage vor, der seitens der Betriebsprüfung nicht anerkannte "Vertrag" wurde vom Gesellschafter-Geschäftsführer FH eingegangen. Verträge zwischen einer Körperschaft und ihren Anteilsinhabern müssen für ihre steuerliche Anerkennung jene Erfordernisse erfüllen, die auch für die steuerliche Wirksamkeit von Verträgen unter nahen Angehörigen gefordert werden. Denn als "nahe Angehörige" kommen nämlich entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 3.8.2000, 96/15/0159) nicht nur Familienangehörige in Betracht, sondern auch mit der Gesellschaft (Gesellschafter) direkt oder indirekt wirtschaftlich verflochtene natürliche oder juristische Personen. Dies ist im konkreten Fall gegeben, daher ist die Angehörigenjudikatur als Maßstab geeignet.

Es ist daher zu prüfen, ob die vom VwGH entwickelten Kriterien im Berufungsfall erfüllt sind:

- Ist der Vertrag nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen?

Aus Sicht der Abgabenbehörde gibt es weder einen schriftlichen Vertrag noch kann zweifelsfrei und für Dritte nachvollziehbar festgestellt werden, dass die Vereinbarung dem Grunde nach getroffen wurde und mit welchem Inhalt sie der Höhe nach getroffen wurde. Auch wurde die fehlende schriftliche Vereinbarung nicht durch faktische Vertragserfüllungshandlungen ersetzt, da die Zinsen nicht bezahlt wurden.

Ein schriftlicher Vertrag konnte der Betriebsprüfung nicht vorgelegt werden, denn die vorgelegte Unterlage kann als Vertrag deshalb nicht gewertet werden, weil die oben zitierten wesentlichen Bestandteile, wie z.B. die Höhe des Betrages fehlen, sowie Angaben über die Zeit des Abschlusses und Sicherheiten fehlen. Da die vereinbarten Zinsen auch nicht bezahlt wurden, wird der Eindruck verstärkt, dass keine verbindliche, ernstzunehmende und nachvollziehbare Vereinbarung getroffen wurde. Der Vertrag wurde nicht angezeigt. Seitens der Bw. wurde eingewendet, dass die beiden Vereinbarungen, nämlich Darlehensvertrag und Pfandvertrag im Zusammenhang gesehen werden müssen, hiermit sei jeder Zweifel ob des

Inhaltes ausgeschlossen und das Merkmal der Publizität sei erfüllt. Dem kann sich die Abgabenbehörde nicht anschließen. Der Pfandvertrag, welcher Datum, Unterschrift, Betrag, Sicherheit enthält, wurde weder angezeigt noch vergebührt. Er wurde auch erst der Abgabenbehörde vorgelegt, als sich diese zu dem unzureichenden Darlehensvertrag geäußert hatte. Es gibt daher weder durch die Anzeige noch durch die Eintragung im Grundbuch einen Beweis, wann dieser Vertrag tatsächlich abgeschlossen wurde. Die Abgabenbehörde hält es nach den Umständen bei der Prüfung und nach der Erfahrung des täglichen Lebens für wahrscheinlicher, dass dieser Vertrag erst nach Vorlage des ersten und unzureichenden Vertrages geschlossen wurde und nicht am 19. September 1996.

Ein Pfandrecht dient der dinglichen Sicherung einer Forderung. Es gewährt dem Gläubiger das dingliche Recht, auf eine bestimmte Sache des Schuldners zugreifen zu können. Bei unbeweglichen Sachen wird das Pfandrecht durch Eintragung ins Grundbuch erworben.

Im konkreten Fall konnte das dem Pfandrecht zugrunde liegende Rechtsgeschäft, nämlich der Darlehensvertrag nicht ausreichend glaubhaft gemacht werden. Es mangelt aber auch an der Entstehung des Pfandrechtes, da dieses nicht verbüchert wurde.

Insgesamt, auch bei Betrachtung beider Vereinbarungen und ihrer realen Umsetzung kommt die Abgabenbehörde zum Schluss, dass die Kriterien der Publizität nicht erfüllt sind, da nicht schlüssig glaubhaft gemacht werden konnte, mit welchem Inhalt der Vertrag zustande gekommen ist und die zweite Vereinbarung, nämlich das Pfandrecht, auch Dritten gegenüber nicht zum Ausdruck kam und nicht wirksam wurde.

Aus Sicht der Abgabenbehörde ist als weiteres Kriterium in Frage zu stellen:

- Inhalt:

Allgemein gesehen müssen die für das Zustandekommen des Vertrages wesentlichen Bestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (VwGH vom 4.10.1983, 83/14/0034). Hier gilt wie oben ausgeführt: Es sind wohl durch den Pfandvertrag alle Punkte fixiert, doch entsteht für die Abgabenbehörde wie bereits beschrieben der Eindruck, dies sei erst im Laufe der Betriebsprüfung geschehen. Da nicht glaubhaft gemacht werden konnte, dass die Verträge zum angegebenen Zeitpunkt geschlossen wurden und alle diesbezüglichen Formvorschriften wie Verbücherung und Anzeige sowie eine faktische Erfüllung fehlen, wird dies nicht anerkannt.

- Fremdüblichkeit:

Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen anzustellen, wobei von deren üblichem Verhalten in

vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH vom 1.12.1992, 92/14/0149; VwGH vom 1.12.1992, 92/14/0151).

Der seitens der Bw. vorgelegte Vertrag ist aufgrund der kürzeren Laufzeit nicht vergleichbar.

Die Bw. stellte Bezug nehmend auf die Berufungsvorentscheidung vom 5. Oktober 2004 gemäß § 276 Abs. 2 BAO den Antrag, die am 16. Jänner 2003 erhobene Berufung gegen die Kapitalertragsteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2000 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**).

Gleichzeitig wiederholte die Bw. den Antrag auf eine Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 BAO.

In der am 22. November 2006 abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** wurde vom Gesellschafter-Geschäftsführer ergänzend zum bisherigen Vorbringen ausgeführt, dass der Geschäftsgegenstand der Bw. die Betriebsanlagenplanung und Projektentwicklung sei. Derzeit gebe es ca. 8 bis 10 Projektfinanzierungen, die von der Bw. als Projektentwickler betreut werden und denen gleich lautende Vereinbarungen zu Grunde liegen. Bei all diesen Projekten seien weder Eintragungen ins Grundbuch erfolgt noch Vereinbarungen über Sicherstellungen zu Grunde gelegt worden, dies deshalb, weil die Bw. auf Grund ihres Auftragsvolumens über ausreichende Bonität verfüge.

Das gegenständliche Darlehen sei zum Ankauf eines Bürohauses verwendet worden, wobei die Kaufpreissumme incl. Nebenkosten ca. ATS 52 bis 53 Mio betragen habe. Die Vermietung des Bürohauses an die Bw. erfolge zu einem ortsüblichen Mietzins.

Für das Darlehen werde ein Zinssatz in Höhe von 4,2% verrechnet, der ebenfalls fremdüblich sei.

Der steuerliche Vertreter verwies ergänzend zum bisherigen Vorbringen auf die RZ 784 ff der Körperschaftsteuerrichtlinien zu § 8 KStG und führte aus, dass bei einer tatsächlichen Darlehenshingabe, wenn die Körperschaft das Darlehen verzinst, kein objektives Tatbild für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt sei, darüber hinaus sei das hingegebene Darlehen auch tatsächlich zurückbezahlt worden. Weiters wurde auf die RZ 902 ff KStR verwiesen und nochmals ausgeführt, dass tatsächlich Geld hingegeben wurde, Zinsen verbucht und das Darlehen tatsächlich zurückgezahlt worden sei, wenn auch nicht im Prüfungszeitraum. Bis zum heutigen Zeitpunkt wäre ca. die Hälfte des gewährten Darlehens zurückbezahlt worden.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters sei weder das objektive noch das subjektive Tatbild für eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne der Ausführungen der genannten RZn

gegeben. Weiters wurde auf die unterschiedliche Behandlung von Darlehen durch die Betriebsprüfung hingewiesen, zumal bei anderen Darlehen, die nicht im Prüfungszeitraum zugezählt wurden, lediglich die Verzinsung einer verdeckten Gewinnausschüttung zugeführt worden sei.

Der Geschäftsführer-Gesellschafter präzisierte sein bisheriges Vorbringen dahingehend, dass bei sämtlichen anderen Projekten keine Einverleibung der Pfandbestellungsurkunden ins Grundbuch erfolgt sei, wohl aber seien Sicherstellungen vereinbart worden.

Der steuerliche Vertreter führte weiters aus, dass seines Erachtens dann, wenn Rückzahlungen tatsächlich erfolgen, nicht vom Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgegangen werden könne, zumal die Körperschaftsteuerrichtlinien den Tatbestand einer verdeckten Ausschüttung dann erst als gegeben ansehen, wenn Kapital der Gesellschaft für nicht betriebliche Zwecke verwendet wird, oder die Rückzahlung dieses Kapitals von Anfang an gar nicht gewollt bzw. unmöglich ist. Dies sei im vorliegenden Fall nicht gegeben.

Über Befragen durch die Referentin erläuterte der Gesellschafter-Geschäftsführer, dass es sich bei den von ihm angesprochenen Projekten um den Ankauf von Grundstücken und/oder Immobilien durch verschiedene Projektgesellschaften bzw. Investoren handelt, wobei die Bw. in weiterer Folge die Projektplanung bzw. weitere Projektentwicklung zuständig sei. Er berichtete seine Angaben bezüglich der Darlehensrückzahlung dahingehend, dass die Rückzahlungen sowohl das Verrechnungskonto I als auch das Verrechnungskonto II betrafen und von den insgesamt rückgezahlten 10 Mio. ATS ca. 1,5 Mio ATS auf das Darlehen Verrechnungskonto II entfallen. Wann genau die Rückzahlungen des Verrechnungskontos II erfolgten, konnte er nicht sagen.

Die Amtsbeauftragte führte aus, dass es ihrer Meinung nach tatsächlich auf die Person, mit welcher die Verträge abgeschlossen werden, ankomme, wobei dies aber keine allgemein gültige Regel dafür sei, dass eine grundbücherliche Eintragung nicht erfolgt.

Über Befragen durch die Referentin erläuterte der Gesellschafter-Geschäftsführer weiters, dass insgesamt eine Bürofläche im Ausmaß von 1860 m<sup>2</sup>, 1400 m<sup>2</sup> Grund und 7 Parkplätze an die Bw. vermietet werden. Die jährliche Miete betrage ca. 343.000 €, d.h. der monatliche Mietzins habe ca. 28.000 € zuzüglich Umsatzsteuer und Betriebskosten betragen.

Abschließend beantragte der steuerliche Vertreter der Berufung stattzugeben.

---

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Berufung richtet sich ihrem gesamten Inhalt nach gegen die Beurteilung von im Zusammenhang mit Darlehen an Gesellschafter geleisteten Zahlungen auf das Verrechnungskonto des Geschäftsführer-Gesellschafters als verdeckte Ausschüttung.

Das Finanzamt hat, den Prüfungsfeststellungen folgend, die Aktiva um den streitgegenständlichen Betrag vermindert und denselben Betrag als verdeckte Ausschüttung außerbilanzmäßig wieder hinzugerechnet. Steuerliche Auswirkungen zu Lasten der Bw. ergaben sich letztlich nur in Zusammenhang mit der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben. Verdeckte Ausschüttungen zählen zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalerträge der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalerträge.

Gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

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

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 oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Unter verdeckten Ausschüttungen versteht man alle vermögenswerten Vorteile, die eine Körperschaft einem Beteiligten oder einem ihm nahe Stehenden nur deshalb gewährt, weil er Beteiligter der Körperschaft ist, und sie einem anderen Vertragspartner in dieser Form nicht gewähren würde.

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter als betrieblichen Vorgang setzt voraus, dass die Leistungsverhältnisse dem allgemeinen Geschäftsverkehr entsprechend abgewickelt werden und dass diese Leistungsbeziehungen auch zu gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Allenfalls

liegen Entnahme-Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden.

An die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einer Gesellschaft und ihrem Gesellschafter sind dieselben strengen Maßstäbe wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegen, weil mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung (VwGH vom 24.9.2002, 99/14/0006).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen voraus, dass sie

- a) nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen,
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- c) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH vom 4.6.2003, 97/13/0208).

Nach Ansicht des Finanzamtes fehle es an derartigen klaren Vereinbarungen, da es keinen schriftlichen Vertrag gebe und es nicht zweifelsfrei für Dritte festgestellt werden könne, ob die Vereinbarung dem Grunde nach und mit welchem Inhalt sie der Höhe nach getroffen wurde.

Dazu ist auszuführen, dass die angeführten Kriterien zur Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung haben.

Der rechtlichen Würdigung werden im gegenständlichen Verfahren folgende Verträge (Schriftstücke) unterzogen:

Verrechnungskonto: Allgemeine Vorgaben für Durchführungen abgeschlossen zwischen der Bw., W und FH:

### *1. Voraussetzung*

*Bürohaus mit Begünstigtem, die Bw. als Mieter und Nutzer zu bevorzugten Bedingungen vorab definierten Vereinbarungen, dessen Nutzung auf Wunsch variabel gestaltet werden kann. Die Miete wird gesondert vereinbart.*

### *2. Verzinsung*

*Der Zinssatz ist an den VIBOR + 0,5% gebunden, das sind 4,2% und wird gerechnet auf 365 Zinstage. sollte der Basisindexwert unter 3% liegen, so gilt als Zinssatz ein Wert von 3% zuzüglich 0,4 %-Punkte.*

### *3. Laufzeit*

*Die Laufzeit wird mit 10 Jahren vereinbart.*

#### *4. Rückzahlung*

*Die Tilgung des Kapitals erfolgt am Ende der Laufzeit, Zinsen jährlich. Frühere Rückzahlung möglich und vorgesehen.*

#### *7. Verzug*

*Im Falle des Zahlungsverzuges wird ein Anspruch auf Verzugszinsen in der Höhe von 7% vereinbart.*

Diese Vereinbarung wurde sowohl von der Bw., jedoch mit Adresse: V, als auch von Geschäftsführer FH unterschrieben, enthält jedoch kein Datum.

#### Pfandvertrag (auszugsweise):

*Herrn FH wurde am 19. September 1996 ein Betrag von 20.000.000 ATS gewährt, dessen nähere Bedingungen nachstehenden Pfandbesteller vollinhaltlich bekannt sind.*

*Zur Sicherstellung aller Forderungen von der Bw., die aus diesem Kreditverhältnis entstanden sind bzw. in Zukunft entstehen werden, für allfällige Erhöhungen des Haftungskredites sowie alle Forderungen, die die Bw. aus welchem Titel auch immer gegen Herrn FH zu stellen berechtigt sein wird, verpfändet der Liegenschaftseigentümer der Bw. die Liegenschaft samt Zubehör:*

FH

EZ00Grundbuchxx

Dieser Pfandvertrag, datiert mit 19. September 1996 wurde nur von FH unterschrieben.

Unbestritten ist, dass dem Gesellschafter auf sein Verrechnungskonto ein Betrag in Höhe von 20.000.000 S von der Bw. überwiesen wurde, und der Gesellschafter um diesen Betrag eine Liegenschaft erworben hat, deren Alleineigentümer er wurde.

Mit der Bezahlung der Zinsen wurde jedoch erst nach Beginn der abgabenrechtlichen Prüfung begonnen. Die unter Punkt 7 vereinbarten Verzugszinsen in Höhe von 7% wurden ebenfalls nicht entrichtet, worauf die Bw. ihrerseits jedoch einen Anspruch hatte.

Zunächst ist zu prüfen, was der eigentliche Vertragsgegenstand dieses Vertrages ist.

Grundsätzlich besteht im Zivilrecht das Prinzip der Vertragsfreiheit, das die Abschlussfreiheit, Inhaltsfreiheit und Auflösungsfreiheit einschließt, nämlich die grundsätzliche Möglichkeit Rechtsverhältnisse nach eigenem Willen zu gestalten.

Ein Vertrag kommt durch den übereinstimmenden Willen zweier Vertragspartner zustande, nämlich Angebot und Annahme. Im Angebot äußert der Anbieter den Vorschlag, einen Vertrag

bestimmten Inhaltes abzuschließen. Der Annehmende macht den Vertragsabschluss durch seine Zustimmung (Annahme) perfekt. Dazu müssen sich Angebot und Annahme inhaltlich decken; tun sie dies nicht oder ist der Vertragsinhalt in wesentlichen Punkten ungeklärt oder unvollständig, so entsteht kein Vertrag. Notwendig sind daher zwei übereinstimmende Willenserklärungen.

Unter dem Begriff der Willenserklärung versteht man die Äußerung eines auf eine bestimmte Zielvorstellung (die Herbeiführung von Rechtsfolgen) gerichteten Willens. Die Willenserklärung lässt sich in die beiden Bestandteile Wille (innerer Tatbestand) und Erklärung (äußerer Tatbestand) zerlegen. Erst durch die Manifestation des Willens in der nach außen sichtbaren Erklärung wird dieser erheblich und löst Rechtsfolgen aus.

Bei den dem Berufungssenat im gegenständlichen Verfahren vorliegenden "Verträgen" liegen keine zwei übereinstimmende Willenserklärungen vor, da in der zunächst einzigen der Betriebsprüfung vorgelegten Vereinbarung die wesentlichen Vertragsinhalte ungeklärt sind. So finden sich in dieser Vereinbarung weder der Vertragsgegenstand, noch Höhe des hingegebenen Darlehens, noch Beginn bzw. Ende der Laufzeit.

Diese Vertragspunkte lassen sich erst durch die als "Pfandvertrag" bezeichnete Vereinbarung, die jedoch erst im Laufe der Betriebsprüfung und nach Vorhalt der Betriebsprüferin, dass die o.a. Vereinbarung keine steuerlichen Rechtsfolgen auslösen würde, vorgelegt wurde, erahnen. Dieser Pfandvertrag beinhaltet zwar den Vertragsgegenstand bzw. Kaufobjekt und die Höhe des Darlehens, wurde aber nur vom geschäftsführenden Gesellschafter unterschrieben. Über den Beginn bzw. das Ende der Laufzeit finden sich keine Regelungen. ebenso findet sich kein Verweis auf den so genannten Darlehensvertrag.

Nachdem zum Abschluss eines Vertrages zwei übereinstimmende Willenserklärungen vorliegen müssen, die sich im gegenständlichen Verfahren aus den vorgelegten Verträgen nicht ableiten lassen – außer dass Personenidentität vorliegt – , ist nicht erkennbar, welches Rechtsgeschäft unter welchen Voraussetzungen von beiden Partnern geschlossen werden sollte und löst daher keine Rechtsfolgen aus.

Da für den Bereich des Steuerrechts aufgrund der Bestimmung des § 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) bei der Anerkennung einer Leistungsbeziehung zwischen einer Gesellschaft und einem Gesellschafter strengere Kriterien anzuwenden sind, kann nicht davon ausgegangen werden, dass diese Vereinbarung einen zweifelfreien Inhalt aufweist, noch dass diese Vereinbarung nach außen zum Ausdruck gekommen ist, noch dass dieses Rechtsgeschäft auf diese Weise mit einem fremden Dritten geschlossen worden wäre.

Ein Darlehen ist die Übereignung einer Menge vertretbarer Sachen (regelmäßig Geld), also eines Kapitals, mit der Rückgabeverpflichtung derselben Menge gleicher Gattung und Güte

nach vereinbarter Zeit. Das Darlehen ist ein Realvertrag, d.h. er kommt erst mit Zuzählung der Darlehensvaluta zustande.

Für einen Darlehensvertrag muss der Rechtsfolgewille des Darlehensgebers darin bestehen, dass eine Verpflichtung zur Übereignung von einem bestimmten Kapital eingegangen wird. Aus dem vorliegenden Vertrag ist nicht erkennbar, welcher Betrag dem Vertragspartner zur Verfügung gestellt werden soll, dieser ergibt sich erst aus der Zuzählung des Betrages auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers, FH bzw. aus dem "Pfandvertrag", der seinerseits nur von FH unterschrieben wurde.

Nach Ansicht des Berufungssenates handelt es sich um keinen Darlehensvertrag, da nicht einmal die Mindestvoraussetzungen für einen Darlehensvertrag vorliegen, und es ist davon auszugehen, dass keine Gesellschaft mit einem Fremden einen "Darlehensvertrag" in der hier vorliegenden Form, der allenfalls erst in Verbindung mit einem nachfolgenden Pfandvertrag die für ein solches Rechtsgeschäft erforderlichen Voraussetzungen erfüllt, abschließen würde.

Dem Einwand, dass die Willenserklärungen zivilrechtlich auch schlüssig erfolgen können (so wie im gegenständlichen Verfahren durch die Verbuchung der Zuwendungen an den Gesellschafter auf dessen Verrechnungskonto), ist entgegenzuhalten, dass sich aus der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ergibt, dass eben die bloße Verbuchung der Zuwendungen an den Gesellschafter eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung nicht ersetzen kann, weil eine solcher Buchungsvorgang weder nach außen zum Ausdruck kommt, noch daraus der Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung hervorgeht (VwGH vom 31. Mai 2006, 2002/13/0168).

Zu den Ausführungen des steuerlichen Vertreters, dass für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung das Vorliegen des objektiven und subjektiven Tatbildes im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses erforderlich ist, ist hinzuzufügen, dass gerade die Aussage des Gesellschafter-Geschäftsführer, nämlich dass zuerst die Darlehen bei der Bank zurückgezahlt wurden (welche mittlerweile auch getilgt sind), für die Vermutung spricht, dass die subjektive Voraussetzung, nämlich eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung, im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegeben war, da der Geschäftsführer selbst eine Wertung der Rückzahlung vorgenommen hat, und die Vereinbarung eben auch aus diesem Grund dem Fremdvergleich nicht standhält. Das Geld wurde hingegeben, Zinsen verbucht, mit der Rückzahlung an die Körperschaft erst nach Beginn der abgabenrechtlichen Prüfung begonnen und die Zinsen wurden nicht vereinbarungsgemäß gezahlt. Selbst die Darlehenssumme wurde nicht vereinbarungsgetreu zurückgezahlt (Punkt 4 der Allgemeinen Vorgaben für Durchführungen betreffend die Rückzahlung), da diese bereits im September 2006 fällig geworden ist. Nach Aussage des

Geschäftsführers sind ca. 1,500.000 S vom Darlehen rückgezahlt worden und ein genauer Rückzahlungstermin ist noch ungewiss. In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass geringe Darlehenstilgungen nicht das Vorlegen eines Darlehens beweisen.

Das objektive Tatbild wurde ebenfalls verwirklicht, da es im Hinblick darauf, dass Zinsen zwar vereinbart bzw. verbucht, tatsächlich aber nicht bezahlt wurden, zu einer Vermögensminderung bei der Körperschaft (durch das Fehlen von Zinserträgen) gekommen ist.

Dem Einwand des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass die Darlehenshingabe nur dann eine verdeckte Ausschüttung sein kann, wenn die Darlehensrückzahlung nur vorgetäuscht wird bzw. von vornherein nicht gewollt ist oder bereits bei Zuzählung praktisch unmöglich ist (RZ 902 KStR) und diese Voraussetzungen im vorliegenden Fall nicht zutreffen, ist entgegenzuhalten, dass es sich bei den in RZ 902 KStR genannten Fällen bloß um eine beispielhafte Aufzählung ohne Anspruch auf Vollständigkeit handelt.

Hinsichtlich des Verrechnungskontos II fehlt es nach Auffassung des Berufungssenates 11 an einer dem Fremdvergleich standhaltenden Vereinbarung, zumal gerade für das Vorliegen eines Darlehensvertrages die Festlegung der Darlehenssumme und insbesondere im Hinblick auf die Größenordnung des zur Verfügung gestellten Kapitals die Einräumung von Sicherheiten für die geforderte Fremdüblichkeit der Leistungsbeziehung unabdingbar sind.

Auch die in der Vereinbarung vorgesehene Tilgung des zur Verfügung gestellten Kapitals am Ende der Laufzeit ist eine im allgemeinen Wirtschaftsleben unübliche Gestaltung.

Aus dieser Vereinbarung manifestiert sich der Wille der Vertragspartner nicht in einer Erklärung nach außen hin, da aus den vorgelegten Schriftstücken, selbst im Zusammenwirken beider Verträge für einen Dritten nicht erkennbar ist, welcher konkreter Vertragsinhalt zwischen den Vertragspartnern abgeschlossen wurde. Aufgrund dieser Vereinbarungen kann ein außenstehender Dritter nicht den eindeutigen Willen der Vertragspartner erkennen.

Daher ist in diesem Zusammenhang ein weiteres Schriftstück, nämlich der "Pfandvertrag" zu prüfen. Denn auf welche Weise ein Pfandrecht erworben wird, ist unter dem Blickwinkel des Fremdvergleiches ebenfalls nach dem bürgerlichen Recht zu beurteilen.

Gemäß § 447 ABGB ist das Pfandrecht das dingliche Recht, welches dem Gläubiger eingeräumt wird, aus einer Sache, wenn die Verbindlichkeit zu einer bestimmten Zeit nicht erfüllt wird, die Befriedigung zu erlangen.

Um das Pfandrecht wirklich zu erwerben, muss der mit einem Titel versehene Gläubiger die verpfändete Sache, wenn sie unbeweglich ist, seine Forderung auf die zur Erwerbung des

Eigentumes liegender Güter vorgeschriebene Art einverleiben lassen. Der Titel allein gibt nur ein persönliches Recht zu der Sache, aber kein dingliches Recht auf die Sache (§ 451 Abs. 1 ABGB).

Nach § 431 ABGB muss zur Übertragung des Eigentums das Erwerbungsgeschäft in die dazu bestimmten öffentlichen Bücher eingetragen werden.

Nach § 451 ABGB ist für den Erwerb des Pfandrechtes bei unbeweglichen Sachen die bücherliche Einverleibung vorgesehen.

Unbestritten ist, dass es im allgemeinen Wirtschaftsleben durchaus üblich ist, dass nicht jedes Pfandrecht im Grundbuch einverleibt werden muss, sondern eine einverleibungsfähige Pfandbestellungsurkunde hinterlegt werden kann. Da jedoch in diesem Verfahren die strengen Kriterien der Angehörigenjudikatur anzuwenden sind, um steuerliche Beachtung zu finden, da eben eine Interessenkollision zwischen den Vertragspartnern besteht, ist die Nichtverbücherung des Pfandrechtes als weiteres Indiz zu sehen, dass dieser Vertrag nicht nach außen in Erscheinung getreten ist und nicht zwischen Fremden üblich ist, weil nicht den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über den Erwerb eines Pfandrechtes entsprochen wurde.

Derartige Vereinbarungen, nämlich ein „Darlehensvertrag“, aus dem nicht der Wille der Vertragsparteien, keine Darlehenssumme, keine Sicherheiten und kein Rückzahlungstermin ersichtlich sind und ein „Pfandvertrag“, der nicht den gesetzlichen Voraussetzungen entspricht um überhaupt ein Pfandrecht zu erwerben, werden üblicherweise nicht im allgemeinen Wirtschaftsleben zwischen Fremden abgeschlossen. Aus der ursprünglich schriftlichen Vereinbarung ist nicht einmal eindeutig erkennbar, wem das Darlehen gewährt werden sollte (Punkt 1 der Allgemeinen Vorgaben für Durchführungen).

Ungewöhnlich erscheint bei dieser Konstruktion weiters, dass in der ersten Vereinbarung lediglich der Zweck des Darlehens (" *Bürohauskauf mit Begünstigtem...*") genannt, jedoch kein Betrag angeführt wurde. Im Pfandvertrag wurde ein Betrag, der auch auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters zugezählt wurde, angeführt, jedoch kein Zweck. Erst beide Verträge gemeinsam machen erkennbar, was ein möglicher Wille der Vertragspartner gewesen sein könnte. Doch dem widerspricht die Tatsache, dass die Unterschrift der Bw. als ein Vertragspartner nur auf einem Schriftstück aufscheint, der Pfandvertrag hingegen nur vom Gesellschafter unterschrieben wurde, beide Schriftstücke nicht vergebührt und auch die Zinsen nicht bezahlt wurden. Die fehlende schriftliche Vereinbarung wurde auch nicht durch faktische Vertragserfüllungshandlungen ersetzt, da die Zinsen nicht bezahlt wurden. Dadurch dass der "Pfandvertrag" nicht vergebührt wurde, wurde kein Nachweis von der Bw. darüber

erbracht, zu welchem Zeitpunkt diese Urkunde tatsächlich ausgestellt wurde, da sie erst über Befragen der Betriebsprüferin vorgelegt wurde, obwohl die Bw. eine Offenlegungspflicht hat.

Die Vereinbarungen müssen einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben. Wie bereits oben ausgeführt, erfüllen die zwei vorgelegten Schriftstücke dieses Kriterium nicht, da auch unter der Prämisse, dass die beiden Verträge in Zusammenhang miteinander interpretiert werden, einige Fragen offen bleiben.

Der unabhängige Finanzsenat gelangt abschließend zu dem Ergebnis, dass zwischen Fremden derartige Darlehensverträge und Pfandverträge nicht zu erwarten sind.

Die Bw. gewährt einem Gesellschafter ein Darlehen von 20.000.000 S, damit dieser ein Bürohaus kauft und dieses an die Bw. vermietet. Die Bw. hat zweimal einen Geldabfluss, nämlich einerseits durch das Darlehen, deren Zinsen sie nicht einfordert, und andererseits die Mietaufwendungen, die an den Gesellschafter zu zahlen sind. Wirtschaftlich betrachtet, werden Forderungen, die nicht erfüllt werden, bei Fremden gerichtlich eingeklagt. Auch der Beginn der Laufzeit der Rückzahlung wird vertraglich vereinbart. Selbst der Einwand der Bw. auf die gleiche Vertragsgestaltung einer Schwestergesellschaft mit der X-Bank, vermag keinen Umstand aufzuzeigen, dass die Bw. mit einem Fremden eine solche Vereinbarung getroffen hätte, da es sich um einen anderen Sachverhalt handelte, da eine kurze Laufzeit (3 Jahre) vorlag und die Rückzahlung auch am vertraglich festgesetztem Rückzahlungstermin erfolgte. Im gegenständlichen Verfahren wurde der Betrag im Jahr 1996 am Verrechnungskonto des Gesellschafters verbucht, und es erfolgte jedoch keine Rückzahlung bis zum Zeitpunkt der abgabenrechtlichen Prüfung im Jahr 2002.

In Anbetracht der Gesamtkonstruktion kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Inhalt dieses Vertrages klar nach außen in Erscheinung getreten ist, da zu viele Vertragspunkte ungeklärt, die Willensübereinstimmung nicht ersichtlich ist und der Vertragsinhalt nicht durch schlüssige Handlungen nachgeholt wurden. Es wurde lediglich die Darlehenssumme auf dem Konto verbucht bzw. wurde mit der Rückzahlung erst nach Beginn der abgabenrechtlichen Prüfung begonnen. Obwohl der Darlehensnehmer mit der Rückzahlung der Zinsen in Verzug war, wurde seitens der Bw. von der Geltendmachung dieses Anspruches abgesehen.

Der erkennende Senat unterstellt gar nicht, dass im zu beurteilenden Fall die Darlehensgewährung von vornherein bloß vorgetäuscht bzw. gar nicht beabsichtigt war, doch ist auf Grund der gewählten vertraglichen Gestaltung sowie auf Grund der fehlenden Sicherheiten, der fehlenden bzw. verspäteten Zinszahlungen, sowie der bloß geringfügigen Rückzahlungen, nämlich zu einem Zeitpunkt, in dem das von der Bw. zur Verfügung gestellte Kapital bereits fällig geworden ist (siehe allgemeine Vorgaben für Durchführungen, Punkt 3,

Laufzeit und Punkt 4, Rückzahlung) vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung auszugehen. Angesichts der Höhe des dem Gesellschafter zur Verfügung gestellten Kapitals wäre unter Fremden der Abschluss einer – rechtsgültigen – Darlehensurkunde unter gleichzeitiger Einräumung entsprechender Sicherheiten unabdingbar gewesen. Es mag zwar zutreffen, dass – wie in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebracht wurde – eine grundbücherliche Einverleibung der Pfandbestellungsurkunden generell nicht erfolgt ist, doch wurde vom Geschäftsführer FH letztlich eingeräumt, dass bei sämtlichen anderen Projekten wohl aber Sicherstellungen vereinbart wurden.

In Würdigung dieser Umstände geht der Berufungssenat 11 davon aus, dass dieser Vertrag, der sogar die zivilrechtlichen Voraussetzungen für einen gültig zustande gekommenen Vertrag nicht erfüllt, nicht den steuerlichen Voraussetzungen unter dem Aspekt der strengen Kriterien der so genannten Angehörigenjudikatur und des Fremdvergleiches entsprechen kann.

Da diese Vertragskonstruktion nicht den geforderten Kriterien entsprach, war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. Dezember 2006