

GZ. RV/0533-I/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Grüner und Partner, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1996 bis 1998, Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 bis 1998 sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 bis 1998 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1996 bis 1998 sowie Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 bis 1998 wird Folge gegeben.

Diese angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 bis 1998 wird als unzulässig zurückgewiesen.

### Rechtsbelehrung

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

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

## Entscheidungsgründe

An der mit Gesellschaftsvertrag vom 4. Dezember 1990 gegründeten Bw., einer GmbH, sind Hermann X. sowie dessen Kinder Peter X., Herbert X. und Renate X. zu je einem Viertel beteiligt. Die Bw. ist Komplementärin der am 19. Dezember 1990 errichteten, gleichnamigen Kommanditgesellschaft. Sie ist als reine Arbeitsgesellschafterin weder am Vermögen noch am Erfolg der KG beteiligt und soll nach dem Gesellschaftsvertrag lediglich den Ersatz der Geschäftsführungskosten sowie eine Haftungsprovision erhalten (Punkte V. und VIII. des KG-Vertrages). Kommanditisten waren bis zum 31. Jänner 1997 Hermann X. und dessen Ehegattin Ingeborg X.; zum genannten Stichtag traten die Ehegatten die Kommanditanteile an ihre Kinder Peter X., Herbert X. und Renate X. ab.

Hermann X. hatte ein Einzelhandelsunternehmen betrieben, das - mit Ausnahme der Liegenschaften sowie eines Mietrechtes - zu Buchwerten in die neu gegründete KG eingebraucht worden war; Liegenschaften und Mietrecht hat Hermann X. der KG in Bestand gegeben. Die KG wiederum hat das gesamte Unternehmen mit 1. Jänner 1991 an die Bw. verpachtet. In den Jahren 1991 bis 1996 wurde der Handelsbetrieb von der Bw. als Pachtbetrieb geführt. Mit 31. Dezember 1996 wurde das Pachtverhältnis beendet. Seither betreibt die KG den Handelsbetrieb wieder selbst, während sich die Tätigkeit der Bw. auf die Geschäftsführung der KG beschränkt.

Auf Grund des mündlich geschlossenen Pachtvertrages hatte die Bw. als Pächterin an die KG als Verpächterin in den Jahren 1991 bis 1996 einen (wertgesicherten) Pachtzins zu entrichten. Dabei war vereinbart, dass die Verpächterin von der Pächterin Pachtvorauszahlungen bis zur Höhe einer Jahrespacht verlangen konnte, die bei Pachtende gegen eventuelle Gegenforderungen abzurechnen oder auszuzahlen seien. Tatsächlich wurden von der Bw. höhere Pachtvorauszahlungen geleistet als vereinbart. In der Buchhaltung der Bw. war ein Forderungskonto "Pachtvorauszahlungen" eingerichtet, das verzinst wurde. Daneben gab es ein "Verrechnungskonto KG", das jeweils negative Stände auswies. Eine Gegenüberstellung der Jahrespachtbeträge, des Kontos "Pachtvorauszahlungen" sowie des "Verrechnungskontos KG" (jeweils zum 31. Dezember), der an die KG verrechneten Zinsen und der in den (handelsrechtlichen) Jahresabschlüssen ausgewiesenen Jahresergebnisse ergibt folgendes Bild (Beträge in Schilling):

	Jahrespacht (brutto)	Konto Pacht- vorauszahlungen	Verrechnungs- konto KG	Zinsen	Jahres- überschuss
1991	1.445.712,80	1.897.944,00	-134.095,68	91.842,00	134.967,44
1992	1.474.286,24	1.541.037,00	-585.931,75	0,00	955.636,64
1993	1.469.167,20	1.720.596,00	-188.931,75	103.202,00	952.160,43
1994	1.621.878,00	2.310.377,00	-276.828,75	160.181,00	813.314,94
1995	1.685.711,28	2.741.970,00	-205.569,75	203.028,00	1.035.809,50
1996	1.980.194,00	3.065.030,00	-633.727,75	175.284,00	811.795,16

Zum Zeitpunkt der Beendigung des Pachtvertrages (31. Dezember 1996) wurden die an die KG erbrachten, den Pachtzins übersteigenden Vorauszahlungen (samt Zinsen) von der Bw. nicht rückgefordert. Vielmehr wurde der Saldo des Kontos "Pachtvorauszahlungen" im Jahr 1997 auf das "Verrechnungskonto KG" übertragen. Dem "Verrechnungskonto KG" wurde im Jahr 1997 auch der Kaufpreis für Warenvorräte gutgeschrieben, welche nach Beendigung des Pachtverhältnisses zum Buchwert an die KG veräußert worden waren. Das Verrechnungskonto wurde weiterhin verzinst. Die Entwicklung des Verrechnungskontos KG (Stand jeweils zum 31. Dezember) und der erzielten Jahresüberschüsse - die nun im Wesentlichen aus Beteiligungserträgen resultierten - stellt sich in den beiden Folgejahren 1997 und 1998 wie folgt dar (Beträge in Schilling):

	Verrechnungs- konto KG	Jahres- überschuss	davon Zinsen Verrechnungskto
1997	5.447.751,53	434.257,21	233.547,00
1998	5.576.837,06	310.475,26	321.105,00

Die KG hatte laut den beim Finanzamt eingereichten (handelsrechtlichen) Jahrsabschlüssen wechselnde Jahreserfolge zu verzeichnen, und zwar für das Jahr 1991 einen Fehlbetrag von -238.632 S, für das Jahr 1992 einen Überschuss von 397.263 S, für die Jahre 1993 und 1994 Fehlbeträge von -115.976 S und -91.638 S, für das Jahr 1995 einen Überschuss von 542 S und für die Jahre 1996 bis 1998 Fehlbeträge von -8.741 S, -279.641 S und -881.169 S. Steuerlich ergaben sich - unter Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens der Gesellschafter - durchgehend Gewinne (1991: 17.893 S, 1992: 767.904 S, 1993: 229.419 S, 1994: 405.463 S, 1995: 812.595 S, 1996: 862.255 S, 1997: 687.521 S und 1998: 97.554 S). Seit dem Veranlagungsjahr 1995 wurden (auch) die der Bw. gutgeschriebenen Zinsen in den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften als Vergütungen im Sinne des § 23 Z 2 EStG 1988 behandelt.

Bei einer die Jahre 1996 bis 1998 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, der Verzicht auf die Rückzahlung der zum Pachtende noch offenen

Pachtvorauszahlungen sei - da unter Gesellschaftsfremden absolut unüblich - im persönlichen Naheverhältnis der Gesellschafter zur Bw. begründet. Darin sei nach Ansicht des Prüfers eine verdeckte Gewinnausschüttung (im Betrag der offenen Pachtvorauszahlung von 3.065.030 S) an Hermann X. und Ingeborg X. zu erblicken. Die weitere "Kreditgewährung" sei nicht fremdüblich gestaltet worden, da es keine Vereinbarungen über Rückzahlung, Kreditrahmen, Höhe und Fälligkeit der Zinsen und auch keine Sicherheiten gebe. Diese "Kredit- bzw. Darlehensvereinbarung" zwischen der Bw. und der KG halte jenen strengen Maßstäben nicht stand, die an die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen anzulegen seien. Die Verrechnungskonten seien daher aufzulösen und die in den Jahren 1997 und 1998 dem Verrechnungskonto gutgeschriebenen Beträge (1997: 2.382.721 S, 1998: 129.086 S) als weitere verdeckte Gewinnausschüttungen an Peter X., Herbert X. und Renate X. zu behandeln (Tz 18 des Prüfungsberichtes vom 17. November 2000).

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsauffassung des Prüfers an und schrieb der Bw. für die Jahre 1996 bis 1998 Kapitalertragsteuer von verdeckten Gewinnausschüttungen von 3.065.030 S (1996), 2.382.721 S (1997) und 129.086 S (1998) vor. Unter Hinweis auf die Feststellungen unter Tz 18 des Prüfungsberichtes wurden weiters die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 1996 bis 1998 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und neue Sachbescheide erlassen, in denen die Körperschaftsteuer jedoch in gegenüber den jeweiligen Erstbescheiden unveränderter Höhe festgesetzt wurde.

Gegen die Kapitalertragsteuerbescheide und gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren sowie die neuen Sachbescheide betreffend Körperschaftsteuer 1996 bis 1998 wurde Berufung erhoben und beantragt, die angefochtenen Bescheide aufzuheben. Verdeckte Gewinnausschüttungen lägen nicht vor. Begründend wurde auf eine während der Betriebsprüfung erstattete Stellungnahme vom 29. Mai 2000 verwiesen. Darin hatte der steuerliche Vertreter den Inhalt des zwischen der Bw. und der KG mündlich abgeschlossenen Pachtvertrages detailliert dargelegt. Vereinbarungsgemäß habe die KG als Verpächterin von ihrem Recht, von der Pächterin Pachtvorauszahlungen bis zu einer Jahrespacht zu verlangen, Gebrauch gemacht. Bei der Bw. habe sich infolge der wider Erwarten äußerst positiven Geschäftsentwicklung und der steigenden und damit teilweise überflüssigen Liquidität ein Veranlagungsbedarf ergeben. Dabei hätte sich die Hingabe verzinslicher Leihgelder an die KG angeboten. Da die Bw. keinen Finanzierungsbedarf, sondern vielmehr auf Grund der seither nur mehr geschäftsführenden Tätigkeit entsprechenden Veranlagungsbedarf hatte, seien auch die Pachtvorauszahlungen bei Beendigung des Pachtverhältnisses nicht rückgefordert worden. Die Leihgelder (einschließlich der Pachtvorauszahlung) stünden der KG seither als jederzeit

fälliger Kredit zur Verfügung und würden mit 6 % marktkonform verzinst. Keiner der Gesellschafter habe von der Bw. neben dem Geschäftsführerbezug jemals Geldbeträge erhalten. Der Geldfluss an die KG sei zunächst auf Grund der im Pachtvertrag eingegangenen Verpflichtung der Bw. zur Leistung von Pachtvorauszahlungen und in den letzten Jahren deshalb erfolgt, weil sie an einer Veranlagung überschüssiger Liquidität interessiert gewesen sei. Mit der KG bestehe ein Kontokorrentkreditverhältnis. Über das Verrechnungskonto würden auch Beträge gebucht, die zu einer Reduzierung und Wiederausnutzung des Rahmens führten. Da die Bw. seit Beendigung des Pachtvertrages über kein eigenes Bankkonto mehr verfüge, sei sie schon aus praktischen Gründen zur Aufrechterhaltung des Kontokorrentkreditverhältnisses angehalten. Auf Grund der äußerst guten Bonität habe die KG auch von ihrer Hausbank "Blankokredite" erhalten.

In einer Vorhaltsbeantwortung vom 3. Dezember 2003 führte der steuerliche Vertreter der Bw. ergänzend aus, bereits bei Gesellschaftsgründung sei festgelegt worden, dass sich die KG und die Bw. überschüssige Liquidität unter der Bedingung der marktüblichen Verzinsung und der jederzeitigen Fälligkeit wechselseitig zur Verfügung stellen. Über Empfehlung des Steuerberaters sei zudem im Pachtvertrag vereinbart worden, dass die KG als Verpächterin infolge ihres höheren Liquiditätsbedarfes Pachtvorauszahlungen in Höhe einer Jahrespacht einfordern könne. Soweit in den einzelnen Jahren überhaupt höhere als die vereinbarten Pachtvorauszahlungen ausgewiesen seien, erkläre sich dies mit kurzfristigem Liquiditätsbedarf der KG. Berücksichtige man einerseits, dass auf dem Konto "Pachtvorauszahlungen" auch ein Betrag von insgesamt 733.537 S an Zinsen (für den Zeitraum 1991 bis 1996) verbucht sei, und beziehe man andererseits auch das negative "Verrechnungskonto KG" in die Betrachtung ein, so würden sich saldiert keine wesentlichen Abweichungen von der vereinbarten Pachtvorauszahlung (in Höhe einer Jahrespacht) ergeben. Mit Ende des Pachtvertrages sei die bestehende Kontokorrentvereinbarung auch auf die Pachtvorauszahlung übertragen worden; die beiden Konten seien im Jahr 1997 zusammengelegt worden. Der jeweilige Kontostand sei grundsätzlich jederzeit fällig und marktüblich zu verzinsen, ein Kreditrahmen sei jedoch nicht vereinbart worden. Auf Grund des bei der Bw. nach Ablauf des Pachtvertrages bestehenden Veranlagungsbedarfes habe sich, wie bereits ausgeführt, die kreditweise Überlassung der überschüssigen Liquidität an die operativ tätige KG geradezu angeboten, zumal die Bw. als Geschäftsführerin der KG die zweckmäßige Verwendung der dargeliehenen Mittel kontrollieren bzw. letztlich sogar entscheiden konnte. Die KG tätige Jahresumsätze von ca. 25,000.000 S, mit denen naturgemäß ein entsprechender Kapitalbedarf einhergehe. Zudem sei auf die Entwicklung des Anlagevermögens wie auch den Erwerb des Umlaufvermögens im Jahr 1997

hinzuweisen. Zu den Ständen des Verrechnungskontos sei zudem darauf hinzuweisen, dass sich der von der Bw. effektiv zur Verfügung gestellte Kapitalbetrag unter Berücksichtigung der gutgeschriebenen Zinsen (von insgesamt 1.288.189 S) zum 31. Dezember 1998 auf 4.288.648 S reduziere.

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

Unter verdeckter Gewinnausschüttung versteht man alle nicht ohne weiteres als Ausschüttungen erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die dritten, der Körperschaft fremd gegenüber stehenden Personen nicht gewährt werden (siehe zB VwGH 16.11.1993, 89/14/0174).

Im zitierten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass das wirtschaftliche Engagement einer Komplementär-GmbH, die ihrer KG notwendige Geldmittel zur Verfügung stellt, im betrieblichen Interesse der GmbH erfolge, also nicht nur aus der Nahebeziehung zu ihren Gesellschaftern, die ebenfalls an der KG beteiligt waren, erklärbar gewesen sei; die Vorgangsweise der GmbH habe ihre Erklärung ausschließlich in ihrer betrieblich orientierten Rechtsbeziehung zur KG und nicht bloß in ihrem gesellschaftlich orientierten Verhältnis zu ihren eigenen Gesellschaftern finden können. Auch für den Fall einer unentgeltlichen Nutzung von Fahrzeugen der Komplementär-GmbH durch die KG hat der Verwaltungsgerichtshof eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter verneint, weil die Nutzungsüberlassung auf Grund der Stellung der GmbH als Komplementärin erfolgt sei (VwGH 25.10.2000, 98/13/0075, unter Bezugnahme auf VwGH 16.11.1993, 89/14/0174).

Die Beurteilung der "Leihgelder" als verdeckte Ausschüttung wird im Prüfungsbericht des Finanzamtes darauf gestützt, dass ein Verzicht der GmbH auf die Rückforderung der Pachtvorauszahlungen nach Ablauf des Pachtvertrages nicht fremdüblich gewesen sei; mangels einer Vereinbarung über Rückzahlungen, Kreditrahmen, Zinsen und Sicherheiten gelte dies auch für die (nachfolgende) Kreditgewährung an die KG. Dem gegenüber hat die Bw. ein eigenbetriebliches Interesse an einer Veranlagung von Liquiditätsüberschüssen einerseits sowie der Stärkung der Liquidität der KG andererseits dargetan. Sie wies ferner darauf hin, dass sie mangels eines eigenen Bankkontos auf die Aufrechterhaltung eines Kontokorrentverhältnisses zur KG angewiesen sei, dass eine marktübliche Verzinsung erfolge und Sicherheiten auf Grund der Bonität der KG auch von deren Hausbank nicht verlangt würden.

Die Frage, ob fremdübliche Vereinbarungen hinsichtlich der weiteren Kreditierung der Pachtvorauszahlung bzw. hinsichtlich des kontokorrentmäßig geführten Verrechnungskontos bestanden haben, ist für die rechtliche Beurteilung der Geldflüsse an die KG aber gar nicht von entscheidender Bedeutung. Darlehen, die der Gesellschafter einer Personengesellschaft "seiner" Gesellschaft gewährt, werden nämlich im Bereich des Ertragsteuerrechtes - abgesehen von dem Fall, dass sie einer eigenen gewerblichen Tätigkeit des Gesellschafters zuzuordnen sind - auch dann nicht als rechtsgeschäftliche Beziehungen behandelt, wenn fremdübliche Vereinbarungen bestehen. Vielmehr liegen Einlagen in die Personengesellschaft vor, für welche der Gesellschafter im Rahmen der Gewinnverteilung eine angemessene Vergütung erhalten muss (§ 23 Z 2 EStG 1988). Nichts Anderes gilt, wenn etwa ein Gesellschafter seiner Personengesellschaft finanzielle Mittel zur Verfügung stellt, deren Rückzahlung überhaupt nicht oder bloß nach Maßgabe der geschäftlichen Möglichkeiten vorgesehen ist. Freiwillige Einlagen von Gesellschaftern einer Personengesellschaft sind nichts Ungewöhnliches, selbst wenn deren wirtschaftlicher Nutzen auch den übrigen Gesellschaftern zu Gute kommt (siehe nochmals VwGH 16.11.1993, 89/14/0174).

Auch "Leihgelder", welche die Komplementär-GmbH einer Kommanditgesellschaft zuführt, können ertragsteuerrechtlich die Eigenschaft von Gesellschaftereinlagen haben. Nicht fremdübliche oder nicht ausreichend dokumentierte Kreditkonditionen lassen jedenfalls für sich allein nicht darauf schließen, dass die Komplementär-GmbH im Umweg über die Einbringung von Geldmitteln in die KG Ausschüttungen an ihre Gesellschafter vorgenommen hat.

Sonstige Anhaltspunkte dafür, dass in den Streitjahren im Wege der "Leihgelder" Ausschüttungen an die (auch an der KG beteiligten) Gesellschafter der Bw. stattgefunden haben, sind nicht hervorgekommen. Nach dem oben geschilderten Sachverhalt ist vielmehr davon auszugehen, dass die Überlassung der Leihgelder im betrieblichen Interesse der Bw. (in ihrer Eigenschaft als Komplementärin) lag und dafür - ähnlich wie im Fall des VwGH-Erkenntnisses vom 16. November 1993, 89/14/0174 - wirtschaftliche Gründe maßgeblich waren. Der Berufung gegen die Kapitalertragsteuerbescheide war daher stattzugeben.

Die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 1996 bis 1998 gemäß § 303 Abs. 4 BAO lagen schon deshalb nicht vor, weil die Prüfungsfeststellungen in Bezug auf die Körperschaftsteuer zu keinen im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt hatten. Die Bescheide, mit denen die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 1996 bis 1998 verfügt wurde, waren daher aufzuheben. Gemäß § 307 Abs. 3 BAO traten die Verfahren dadurch in die Lage zurück, in der sie sich vor der

Wiederaufnahme befunden haben. Die auf Grund der Wiederaufnahmsverfügung ergangenen neuen Sachbescheide betreffend Körperschaftsteuer 1996 bis 1998 gehören damit nicht mehr dem Rechtsbestand an, weshalb die gegen sie erhobene Berufung als unzulässig (geworden) zurückzuweisen war.

Innsbruck, 15. Dezember 2003