



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 1230 Wien, X-Gasse, vertreten durch Stb., vom 18. Jänner 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 17. November 2009 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 und 2008 sowie gegen den Haftungsbescheid gemäß § 95 EStG 1988 für die Kapitalertragsteuer der Jahre 2006 bis 2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 und 2008 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Der Haftungsbescheid gemäß § 95 EStG 1988 für die Kapitalertragsteuer der Jahre 2006 bis 2008 wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 15. September 1972 gegründet. Betriebsgegenstand ist der Handel mit Gasstrahlern. Gesellschafter waren im berufungsgegenständlichen Zeitraum zu 90% Herr S. und zu 10% die K. GmbH mit Sitz in Köln (BRD). Geschäftsführer der Bw. waren Herr S., Herr Mag. Z. und Herr Ing. J.. Geschäftsführer der K. GmbH, Köln war u.a. Herr S..

Anlässlich einer bei der Bw. durchgeführten Betriebsprüfung, welche den Prüfungszeitraum 2006 bis 2008 und den Nachschauzeitraum Jänner bis Dezember 2009 umfasste, wurden die

folgenden berufungsgegenständlichen, in der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO bzw. im Bericht gemäß § 150 BAO vom 16. November 2009 dargestellten, Feststellungen getroffen:

Tz. 1 Forderungsabschreibung K. CZ s.r.o.

Die Bw. habe bis zum Jahr 2004 eine Filiale in Tschechien betrieben und diese im Jahr 2004 an die K. CZ s.r.o. in Prag (einer 100%igen Tochtergesellschaft der K. GmbH, Köln) um € 67.584 (CZK 2,200.000) verkauft. Die dadurch entstandene Forderung sei in den Jahren 2005 bis 2007 mit 5% verzinst worden, wobei die Zinsen für die Jahre 2006 und 2007 forderungserhöhend verbucht worden seien. Der zum 31. Dezember 2007 aushaftende Betrag in Höhe von € 75.834,94 sei im Jahr 2008 als Forderungsverlust aufwandswirksam ausgebucht worden. Von der Bw. seien keinerlei Eintreibungsmaßnahmen gesetzt worden. Lediglich ein Schreiben vom 4. Mai 2009 weise auf die wirtschaftlich schlechte Lage bzw. die Unterkapitalisierung der K. SZ s.r.o. hin. Um das Überleben der K. CZ s.r.o. nicht zu gefährden, wäre von der Bw. auf die Einbringung dieser Forderung verzichtet worden. Diese Vorgangsweise halte keinem Fremdvergleich stand, da deren Begründung nicht aus wirtschaftlichen Überlegungen erfolgt wäre, sondern einzig und allein in gesellschaftsrechtlichen Beziehungen gelegen sei. Die im Jahr 2008 erfolgte Abschreibung des Forderungsbetrages in Höhe von € 75.834,94 stelle somit eine verdeckte Ausschüttung dar.

Tz. 2 Darlehen K. CZ s.r.o.

Im Jahr 2007 seien von der Bw. an die K. CZ s.r.o. folgende Darlehen gewährt worden:

Darlehensvertrag vom 22. (23.) Februar 2007: € 15.000 (halbjährliche Raten á € 3.000/Laufzeit bis 1.9.2009/Verzinsung 7% p.a.); Darlehensvertrag vom 30. April 2007: € 20.000 (halbjährliche Raten á € 4.000/Laufzeit bis 1.9.2009/Verzinsung 7% p.a.) und Darlehensvertrag vom 13. November 2007: € 50.000 (halbjährliche Raten á € 12.500/Laufzeit bis 30.11.2009/Verzinsung 7% p.a.)

Bis dato seien von der K. CZ s.r.o. keinerlei Rückzahlungen erfolgt. Der zum 31. Dezember 2008 aushaftende Darlehensbetrag inklusive Zinsen habe € 93.319,96 betragen. Da bereits zum Zeitpunkt der Hingabe der Darlehen eine Rückzahlung nicht gewährleistet gewesen wäre (siehe dazu Tz. 1), widerspreche auch diese Vorgangsweise den Fremdverhaltensgrundsätzen und sei ebenfalls nur in gesellschaftsrechtlichen Beziehungen begründet. Diese Beträge seien daher als verdeckte Ausschüttungen außerbilanzmäßig dem Betriebsergebnis 2007 zuzurechnen. Es erfolge eine aufwandswirksame Auflösung der entsprechenden Forderungen (inklusive Zinsen) wie folgt: Verdeckte Ausschüttung 2007: € 85.000, gewinnmindernde Auflösungen 2007: € 85.983,89 und 2008: € 7.336,07.

Tz. 3 Weiterverrechnung der Geschäftsführerkosten K. CZ s.r.o.

Die Geschäftsführer der Bw., Herr Mag. Z. und Herr Dipl. Ing. H., seien auch als Geschäftsführer des verbundenen Unternehmens K. CZ s.r.o. tätig gewesen. Aufgrund der schlechten finanziellen Lage der K. CZ s.r.o. hätten jedoch beide Geschäftsführer keinen Geschäftsführerbezug aus diesem Unternehmen bezogen. Sämtliche Aufwendungen betreffend die Geschäftsführer (Lohn, Lohnnebenkosten, Reisekosten, Kilometergelder, Kfz-Kosten für Dienstfahrzeuge, Prämienzahlungen) seien von der Bw. getragen worden. Eine Weiterverrechnung eines entsprechenden Kostenanteiles an die K. CZ s.r.o. wäre bis dato unterblieben. Die Nichtverrechnung von Kosten an ein nahestehendes Unternehmen widerspreche ebenfalls jeglichen Fremdverhaltensgrundsätzen. Diese Vorteilsgewährung stelle daher in Höhe der nicht weiterverrechneten Kosten eine verdeckte Ausschüttung dar, welche wie folgt außerbilanzmäßig dem Betriebsergebnis zugerechnet werde: 2006: € 12.950; 2007: € 12.150; 2008: € 13.050.

Tz. 5 Kapitalertragsteuer

Die angeführten verdeckten Ausschüttungen seien nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse zu 90% Herrn S. und zu 10% der K. GmbH, Köln zuzurechnen und würden gemäß § 93 EStG 1988 mit 25% (33,33%) der Kapitalertragsteuer unterliegen. Empfänger der verdeckten Ausschüttungen wäre letztlich als „Alleingesellschafter“ der „K. Gruppe“ Herr S. persönlich, da er als „gemeinsame Mutter“ zu betrachten sei. Für die 10% der K. GmbH, Köln werde die

Kapitalertragsteuer aufgrund der Bestimmungen des internationalen Schachtelprivilegs nicht vorgeschrieben. Für die 90% des Herrn S. sei die Kapitalertragsteuer der Bw. im Haftungswege wie folgt vorzuschreiben: 2006: € 3.884,61 (33,33% von € 11.655); 2007: € 29.142,09 (33,33% von € 87.435); 2008: € 26.662,82 (33,33% von € 79.996,45).

Der steuerliche Vertreter der Bw. brachte als Ergänzung zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16. November 2009 vor, dass es sich bei den in Tz. 1 und 2 angeführten Beträgen nicht um verdeckte Ausschüttungen handle. Bei dem in Tz. 1 angeführten Betrag liege eine verdeckte Einlage der K. GmbH, Köln vor, weil der Kaufpreis aufgrund des Wertes der verkauften tschechischen Zweigniederlassung überhöht gewesen wäre. Bei den in Tz. 2 angeführten Beträgen handle es sich um Nutzungseinlagen in die schwer defizitäre im Konzernverbund befindliche K. CZ s.r.o. Selbst wenn es sich bei den unter Tz. 1 und 2 angeführten Beträgen um verdeckte Ausschüttungen handeln würde, sei deren Aufteilung nicht im Verhältnis der Anteile an der Bw. vorzunehmen. Diese müssten zur Gänze der K. GmbH, Köln zugerechnet werden, weil diese als alleinige Gesellschafterin der K. CZ s.r.o. Nutznießerin der vermeintlichen Ausschüttungen gewesen wäre.

Das Finanzamt Wien 1/23 erließ am 17. November 2009 den Prüfungsergebnissen folgende Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2008 und einen Haftungsbescheid gemäß § 95 EStG 1988 für die Kapitalertragsteuer der Jahre 2006 bis 2008.

Mit Schreiben vom 18. Jänner 2010 erhob die Bw. fristgerecht Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 und 2008 sowie gegen den Haftungsbescheid gemäß § 95 EStG 1988 für die Kapitalertragsteuer der Jahre 2006 bis 2008 und stellte folgende Anträge:

1. Die in Tz. 2 angeführten Darlehen seien nicht als verdeckte Ausschüttungen zu behandeln.
2. Herr S. komme als Zurechnungsempfänger der (übrigen) verdeckten Ausschüttungen keinesfalls in Frage und wäre daher nicht als Erstschuldner zu behandeln.
3. Im Hinblick auf die Punkte 1 und 2 sei der Haftungsbescheid gemäß § 95 EStG 1988 aufzuheben.
4. Eventualantrag: Berechnung der Kapitalertragsteuer mit 25% statt mit 33,33%.
5. Hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 werde beantragt, von außerbilanzmäßigen Zurechnungen und Auflösungen der in Tz. 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung angeführten Darlehen (siehe Punkt 1) Abstand zu nehmen.

Die Berufung wurde wie folgt begründet:

Zur Behandlung der Darlehen als verdeckte Ausschüttungen:

Die Bw. habe der zu 100% im Eigentum der K. GmbH, Köln stehenden tschechischen K. CZ s.r.o. im Jahr 2007 unbestritten drei Darlehen zu € 15.000, € 20.000 und € 50.000 gewährt. Für diese Darlehen seien schriftliche Verträge errichtet worden, welche sowohl Tilgungstermine als auch Ratenzahlungen vorgesehen hätten. Die Darlehensgewährungen seien unter Berücksichtigung einer Planungsrechnung der Darlehensnehmerin für die Jahre 2007 und 2008 aus rein betrieblichen Erwägungen erfolgt. Aus der dieser Berufung beigelegten, aus dem Jahr 2007 stammenden „Plan-GuV“ sei zu ersehen, dass nicht nur mit einer signifikanten Verbesserung der Ertragslage gerechnet hätte werden können, sondern dass für die Jahre 2007 und 2008 auch Zinsen für die gewährten Darlehen eingeplant gewesen wären. Selbstverständlich wäre es auch möglich gewesen, die vereinbarten Ratenzahlungen aus dem Cash-Flow dieser Jahre zu bedienen. Die Gewährung der Darlehen seitens der Bw. sei auch deshalb betrieblich und nicht gesellschaftsrechtlich bedingt gewesen, weil die Bw. im Rahmen der Konzernorganisation für die Koordinierung und Leitung des Osteuropageschäftes zuständig gewesen sei und ein wirtschaftliches Interesse an einer positiven Geschäftsentwicklung der tschechischen Gesellschaft gehabt habe, an der die Bw. über zusätzliche Lieferungen und Leistungen partizipieren hätte können. Zu den Zeitpunkten der Darlehensgewährungen (Februar, April und November 2007) habe es noch keine ernsthaften Anzeichen einer Konjunkturabschwächung gegeben. Die Bw. habe daher davon ausgehen können, dass aufgrund der von der tschechischen Gesellschaft gesetzten Maßnahmen (Einstellung eines neuen Verkaufsleiters, Werbemaßnahmen) die gesteckten Ziele erreicht und die Darlehen ordnungsgemäß bedient hätten werden können. Der Konjunktureinbruch im Jahr 2008 habe jedoch die Planungsrechnungen obsolet gemacht, sodass die tschechische Gesellschaft nicht in der Lage gewesen wäre, die Rückzahlungs- und Zinsenvereinbarungen einzuhalten. Die Bw. habe dies jedoch keineswegs tatenlos hingenommen, sondern habe unter Hinweis auf eine sofortige „Fälligestellung“ der Darlehen eine Patronatserklärung der Eigentümerin der Darlehensnehmerin erwirkt, welche letztendlich die Rückzahlung der Darlehen sichergestellt habe. Im Hinblick auf die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen zum Zeitpunkt der Darlehensgewährungen, auf die vorliegenden positiven Prognosen und auf die abgegebene Patronatserklärung würden die Darlehenszuzahlungen der Bw. an die tschechische Konzerngesellschaft auch einem Fremdvergleich standhalten. Die Verantwortung der Bw. für das Osteuropageschäft wäre durchaus mit dem Exklusivvertretungsrecht eines fremden (dritten) Unternehmens vergleichbar.

Die Frage, ob tatsächlich im Zeitpunkt der Darlehensgewährungen verdeckte Ausschüttungen vorgelegen wären, sei von der Betriebsprüfung weder untersucht worden, noch finde sie in der Niederschrift über die Schlussbesprechung Eingang. Der Bescheid sei somit auch mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet. Gegen die vom Finanzamt vertretene These, dass die

Darlehen verdeckte Ausschüttungen wären, spreche auch die „*wirtschaftliche Logik*“. Die „Entnahme“ eines Betrages von € 85.000, ob offen oder verdeckt, aus der Sphäre der österreichischen Gesellschaft würde zu einer unvertretbaren Aushöhlung der Kapitalbasis der österreichischen Gesellschaft führen. Dem hätte der Geschäftsführer der Bw., Herr Mag. Z., als „ordentlicher Kaufmann“ nicht tatenlos zusehen können. Somit wäre auch nicht verwunderlich, dass er im Dezember des vergangenen Jahres, in welchem sich wegen der schlechten wirtschaftlichen Lage ein spürbarer Verlust für 2009 abgezeichnet habe, die Darlehen fällig gestellt habe. Am 23. Dezember 2009 sei demnach ein Betrag von € 79.900 auf dem Konto der Bw. eingegangen. Der Restbetrag sei für Jänner 2010 zugesagt worden. Zwar könne eine verdeckte Ausschüttung durch Rückzahlung nicht rückgängig gemacht werden, doch wäre von vornherein keine verdeckte Ausschüttung vorgelegen und die Rückzahlung sei unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten aufgrund der aktuellen wirtschaftlichen Krisensituation erfolgt. Würde man dies nicht so sehen, wäre die nunmehrige Darlehensrückzahlung als (verdeckte) Einlage zu betrachten. Dass aber jemand zuerst verdeckt ausschüttet, um dann verdeckt einzulegen, entspreche nicht den Erfahrungen des täglichen (Wirtschafts-)Lebens.

Zusammenfassend wäre zum Zeitpunkt der Darlehensgewährungen weder das für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung erforderliche objektive Tatbild einer Bereicherung der Anteilsinhaber oder diesen nahe stehender Personen zu Lasten der Bw., noch das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung gegeben gewesen.

Zur Frage der Zurechnung der verdeckten Ausschüttungen:

Gemäß Tz. 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung seien sowohl die in dieser Berufung bekämpften, als auch die nicht beeinspruchten verdeckten Ausschüttungen im Verhältnis der Beteiligung an der Bw., also zu 90% Herrn S. und zu 10% der K. GmbH, Köln zugerechnet worden. Dies sei damit begründet worden, dass Herr S. als „*Alleingesellschafter*“ der „K. Gruppe“ letztlich als „*gemeinsame Mutter*“ zu betrachten wäre. Somit kreierte die Abgabenbehörde eine im Gesetz nicht gedeckte Durchgriffsregelung auf die hinter allen beteiligten Gesellschaften stehende „natürliche“ Person und widerspreche sich damit auch selbst. Denn wenn es ein Durchgriffsrecht gebe, müssten auch die restlichen 10% Herrn S. zugerechnet werden. Wie schon durch den Verwaltungsgerichtshof (u.a. im Erkenntnis vom 9.11.1984, 91/13/0067) festgestellt worden wäre, bestehe zwischen dem Körperschaftsteuerverfahren der verdeckt ausschüttenden Gesellschaft und dem Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerverfahren der Anteilsinhaber keine Bindung. Es bestehe weder eine betragliche und zeitliche Verknüpfung noch eine verfahrensrechtliche Bindung. Vor einer Zurechnung der bei einer Körperschaft festgestellten verdeckten Ausschüttung an die Anteilsinhaber treffe die Abgabenbehörde daher die Pflicht zur Untersuchung der Frage, ob

und inwieweit die vermeintlich verdeckt ausgeschütteten Beträge einzelnen Gesellschaftern zugeflossen seien (vgl. VwGH 22.3.2000, 97/13/0173). Es werde auf ein Urteil des deutschen BFH vom 29.9.1981, 1981 VIII R8/77, hingewiesen, aus dem sich umgelegt auf den vorliegenden Sachverhalt ergebe, dass nur dann wenn die Bw. der tschechischen Gesellschaft und diese dann auf dem Umweg über ihre Muttergesellschaft (K. GmbH, Köln), Herrn S. einen Vermögensvorteil zuwenden hätte wollen, eine verdeckte Ausschüttung an diesen vorliegen würde. Aufbauend auf den Eckpfeilern der österreichischen Judikatur zu den verdeckten Ausschüttungen, nämlich dem objektiven Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers und dem subjektiven Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung, könnte unter Einbettung des in sich logisch konsistenten BFH-Urteiles vom 29.9.1981 für den vorliegenden Fall der Schluss gezogen werden, dass die unmittelbare Begünstigte in allen drei von der Betriebsprüfung (teilweise zu Unrecht) als verdeckte Ausschüttungen behandelten Fallkonstellationen (Geschäftsführungskosten, Verkaufserlös und Darlehensgewährungen), eindeutig die tschechische Gesellschaft der K. Gruppe gewesen sei und dass Herr S. nicht bereichert gewesen wäre. Ihm sei kein Vermögensvorteil zugeflossen, weil einer – mittelbaren – Bereicherung durch Erhöhung des Wertes der tschechischen Gesellschaft eine Wertminderung der österreichischen Gesellschaft gegenübergestanden wäre.

Es werde somit beantragt, sämtliche verdeckten Zuwendungen, sofern Ihnen diese Eigenschaft nicht ohnehin aufgrund der vorliegenden Berufung abgesprochen werde, zu 100% der K. GmbH, Köln, zuzurechnen, bei welcher die Befreiungsbestimmung des § 94a EStG 1988 zur Anwendung komme.

Mit Schreiben vom 25. Jänner 2010 nahm die Betriebsprüfung wie folgt zur Berufung Stellung: Zum Zeitpunkt des Prüfungsabschlusses (Niederschrift vom 16. November 2009) habe es weder eine „Fälligstellung“ der Darlehen noch Rückzahlungen gegeben. Auch eine Erklärung über die Übernahme der Kapitalertragsteuer durch Herrn S. sei nicht vorgelegen, weshalb die Berechnung der Kapitalertragsteuer mit 33% erfolgt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Körperschaftsteuer

Darlehen K. CZ s.r.o.

Strittig ist, ob die Gewährung der Darlehen in Höhe von insgesamt € 85.000 an die K. CZ s.r.o. im Jahr 2007 durch die Bw. ausschließlich auf Grund von wirtschaftlichen und betrieblichen Notwendigkeiten erfolgte (Ansicht der Bw.) oder als verdeckte Ausschüttungen an Herrn S. bzw. die K. GmbH, Köln zu werten ist (Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz).

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

Verdeckte Ausschüttungen iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Unter einem Anteilsinhaber ist dabei ein Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird (vgl. VwGH 26.9.2000, 98/13/0216, 0220).

Empfänger einer verdeckten Ausschüttung muss somit nicht notwendig Gesellschafter des ausschüttenden Unternehmens sein, es genügt die Möglichkeit einer unmittelbaren Einflussnahme oder eines mittelbaren, aber entscheidenden Einflusses. Wendet eine Kapitalgesellschaft ihrer Schwestergesellschaft einen Vermögensvorteil zu und liegt die wirtschaftliche Veranlassung hierfür nicht in Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaften, sondern in der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung, so liegt einerseits eine Ausschüttung an den gemeinsamen Gesellschafter und andererseits eine Einlage des Ausschüttungsempfängers bei der Schwestergesellschaft vor (vgl. VwGH 19.9.2007, 2006/13/0194; 30.5.1995, 91/13/0248, 0250)

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Für Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden, sind wegen des in solchen Fällen typischerweise zu besorgenden Wegfalls der sonst bei Vertragsabschlüssen zu unterstellenden Interessengegensätze aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die gleichen Anforderungen zu erheben (vgl. VwGH 21.6.2007, 2006/15/0043; 27.6.2000, 99/14/0263; 26.5.1999, 99/13/0039, 0072; 26.5.1998, 94/14/0042; 17.12.1996, 95/14/0074).

Als Schwestergesellschaften im Konzern war unbestritten eine gesellschaftsrechtliche Verflechtung zwischen der Bw. und der K. CZ s.r.o. gegeben. Die Fremdunüblichkeit der strittigen Darlehensgewährungen wurde von der Betriebsprüfung darin gesehen, dass bereits zum Zeitpunkt der Hingabe der Darlehensbeträge im Jahr 2007 die Uneinbringlichkeit zu erwarten gewesen wäre. Diese faktische, bereits bei Zuzählung gegebene Unmöglichkeit der Rückzahlung, hat die Betriebsprüfung aus der von der Bw. im Jahr 2008 vorgenommenen Abschreibung von Forderungen gegenüber der K. CZ s.r.o. geschlossen. Zu den von der Bw. vorgebrachten wirtschaftlichen Hintergründen für die Darlehensgewährungen wurde von der Betriebsprüfung nicht Stellung genommen. Die Bw. bringt im Wesentlichen vor, dass die Darlehensgewährungen deshalb betrieblich und nicht gesellschaftsrechtlich bedingt gewesen wären, weil sie im Rahmen der Konzernorganisation für die Koordinierung und Leitung der Osteuropageschäfte zuständig gewesen wäre und daher wirtschaftliches Interesse an einer positiven Geschäftsentwicklung der tschechischen Gesellschaft gehabt habe. Auch wären die Darlehen unter Berücksichtigung einer Planungsrechnung der Darlehensnehmerin für die Jahre 2007 und 2008 gewährt worden. Erst der Konjunktureinbruch im Jahr 2008 habe diese Planungen obsolet gemacht. Mit diesen Vorbringen zeigt die Bw. das Bestehen eines eigenen betrieblichen Interesses an den verfahrensgegenständlichen Darlehensgewährungen auf. Entsprechend der vorliegenden Kreditverträge wurden Verzinsungen in Höhe von 7% p.a. sowie halbjährliche Ratenzahlungen vereinbart. Die Vorbringen der Bw. sind auch im Hinblick auf die vereinbarten Laufzeiten von rd. 2 bis 2,5 Jahren grundsätzlich als glaubwürdig anzusehen. Die Bw. führte jedoch im Schreiben vom 16. November 2009 aus, dass es sich bei den gewährten Darlehen um Nutzungseinlagen in die „*schwer defizitäre*“ im Konzernverbund befindliche K. CZ s.r.o. gehandelt habe. Diese Ausführungen stehen zwar im Widerspruch zu den von der Bw. in der Berufung dargelegten angenommenen signifikanten Verbesserungen der Ertragslage der tschechischen Schwestergesellschaft, lassen sich aber aus den von der Bw. dargestellten wirtschaftlichen Entwicklungen der Jahre 2007 bis 2009 durchaus nachvollziehen. Die von der Bw. angesprochene Patronatserklärung vom 27. April 2009 der K. GmbH, Köln, mit der sich diese verpflichtet hat dafür Sorge zu tragen, dass die K. CZ s.r.o. bis zur vollständigen Rückzahlung aller Forderungen in der Weise geleitet und finanziell ausgestattet wird, dass sie jederzeit in der Lage ist, ihre Verpflichtungen gegenüber der Bw. zu erfüllen, kann entgegen den Vorbringen der Bw. die Fremdüblichkeit der Darlehensgewährungen im Jahr 2007 nicht begründen. Dies gilt auch für die von der Bw. angeführten im Jahr 2009 gesetzten Maßnahmen des Geschäftsführers der Bw., wobei ergänzend anzumerken ist, dass eine „*Fälligkeitstellung*“ der Darlehen im Dezember 2009 aufgrund der vereinbarten Laufzeiten (1. September bzw. 30. November 2009) gar nicht erforderlich gewesen wäre.

Zusammenfassend ergeben sich ungeachtet der nicht zu beanstandenden Fremdüblichkeit der Ausgestaltung der Darlehensvereinbarungen durchaus Indizien für die von der Betriebsprüfung festgestellte Fremdunüblichkeit der strittigen Darlehensgewährungen im Jahr 2007. Hier sind insbesondere die fehlenden Sicherheiten ein gegen die Fremdüblichkeit der Darlehensgewährungen sprechendes Indiz, welches durch die erst im Jahr 2009 abgegebene Patronatserklärung der K. GmbH, Köln bestätigt wird. Allerdings sind die von der Bw. dargestellten wirtschaftlichen Erwägungen durchaus plausibel, weshalb zweifellos auch eine betriebliche Veranlassung der strittigen Darlehensgewährungen gegeben war. Ergänzend wird in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass von der Betriebsprüfung nicht aufgezeigt wurde, aus welchem im Gesellschaftsverhältnis gelegenen Grund die Bw. der tschechischen Schwestergesellschaft von vornherein nicht rückzahlbare Zuwendungen zukommen lassen wollte. Da somit eine betriebliche Veranlassung nicht ausgeschlossen werden kann, erfolgte die von der Betriebsprüfung vorgenommene Beurteilung der Darlehensgewährungen der Bw. an die K. CZ r.s.o. als verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafter (s. folgende Ausführungen) nicht zu Recht. Daher war der Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 und 2008 Folge zu geben.

II) Kapitalertragsteuer

Zur Frage der Zurechnung der verdeckten Ausschüttungen:

Die Bw. wendet sich gegen die mit dem angefochtenen Bescheid vom 17. November 2009 ausgesprochene Inanspruchnahme zur Haftung für Kapitalertragsteuer der Jahre 2006 bis 2008.

Zum berufungsgegenständlichen Sachverhalt wird auf die im Sachverhaltsteil dieser Berufungsentscheidung wiedergegebenen Ausführungen der Betriebsprüfung verwiesen. Demnach lagen dem angefochtenen Bescheid die anlässlich der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen von verdeckten Ausschüttungen im Zusammenhang mit der Forderungsabschreibung K. CZ s.r.o. (verdeckte Ausschüttung 2008: € 75.834,94), Darlehensgewährungen an die K. CZ s.r.o. (verdeckte Ausschüttung 2007: € 85.000) und weiterverrechneten Geschäftsführerkosten für die K. CZ s.r.o. (verdeckte Ausschüttung 2006: € 12.950, 2007: € 12.150, 2008: € 13.050) zugrunde. Die von der Betriebsprüfung vorgenommene Beurteilung der Darlehensgewährungen der Bw. an die K. CZ r.s.o. als verdeckte Ausschüttung erfolgte wie unter Punkt I) Körperschaftsteuer ausgeführt nicht zu Recht. Das von der Betriebsprüfung festgestellte Vorliegen von verdeckten Ausschüttungen im Zusammenhang mit der Forderungsabschreibung K. CZ s.r.o. und weiterverrechneten Geschäftsführerkosten für die K. CZ s.r.o. wurde von der Bw. nicht bestritten. Diese Feststellungen der Betriebsprüfung sind nicht als rechtswidrig zu erkennen.

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

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 haftet der Schuldner der Kapitalerträge dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 hat der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen.

Gemäß § 94a EStG 1988, in der Fassung AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, hat der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 3) insoweit keine Kapitalertragsteuer abzuziehen, als folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Der zum Abzug Verpflichtete ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft (Tochtergesellschaft), an deren Grund- oder Stammkapital eine unter Z 3 fallende Muttergesellschaft nachweislich in Form von Gesellschaftsanteilen unmittelbar zu mindestens einem Zehntel beteiligt ist.
2. Bei den Kapitalerträgen handelt es sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.
3. Die Muttergesellschaft ist eine ausländische Gesellschaft, die die in der Anlage 2 zu diesem Bundesgesetz vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl, EG Nr. L 225 S. 6) in der jeweils geltenden Fassung erfüllt.
4. Die in Z 1 genannte Beteiligung muss während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr bestehen.

Der Wortlaut dieser Befreiungsbestimmung bezieht sich auf Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge und deckt sich mit dem Kapitalertragsteuertatbestand nach § 93 Abs. 2 EStG 1988. Dementsprechend sind sämtliche Kapitalerträge iSd § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 von der Kapitalertragsteuerbefreiung erfasst, so auch verdeckte Ausschüttungen.

Dass eine verdeckte Ausschüttung nicht notwendig an den Gesellschafter der ausschüttenden Gesellschaft gehen muss, hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen und dabei zum Ausdruck gebracht, dass eine verdeckte Ausschüttung auch dann dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zuzurechnen ist, wenn die von der Gesellschaft gewährten Vorteile nicht diesen, sondern einer ihm nahestehenden Person zufließen (vgl. VwGH 29.4.2010, 2005/15/0057; 25.11.2009, 2008/15/0039). Eine verdeckte Ausschüttung ist daher

auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten (vgl. VwGH 19.4.2007, 2005/15/0020; 31.5.2006, 2002/13/0168). Für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter kommt es darauf an, ob, wann und in welcher Höhe ihm ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist. An diesen nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 zu bestimmenden Zeitpunkt des Zuflusses knüpft auch der Kapitalertragsteuerabzug an.

Falls wie im vorliegenden Fall eine Gesellschaft ihrer Schwestergesellschaft (im konkreten Fall die Bw. der K. CZ. r.s.o.) Vermögensvorteile zuwendet und die wirtschaftliche Veranlassung hierfür nicht in Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaften, sondern in der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung liegt, so liegt wie bereits ausgeführt einerseits eine Ausschüttung an den gemeinsamen Gesellschafter und andererseits eine Einlage des Ausschüttungsempfängers bei der Schwestergesellschaft vor. Gemeinsame Gesellschafterin der Bw. und ihrer Schwestergesellschaft war die K. GmbH, Köln. Diese war zu 100% an der K. CZ r.s.o. und zu 10% an der Bw. beteiligt. Daraus folgt aber zweifellos, dass die von der Betriebsprüfung festgestellten verdeckten Ausschüttungen der K. GmbH, Köln zuzurechnen sind. Der Beurteilung der Betriebsprüfung, wonach die Kapitalertragsteuer aufgrund des Vorliegens einer „mittelbaren Ausschüttung“ bzw. einer „Ausschüttung an den mittelbaren Gesellschafter“ der Bw. vorzuschreiben war, kann nicht gefolgt werden, da dem Gesellschafter S. kein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist. Die Zurechnung der festgestellten verdeckten Ausschüttungen an die K. GmbH, Köln bedeutet, dass entsprechend den dargestellten gesetzlichen Bestimmungen von der Bw. keine Kapitalertragsteuer einzubehalten war.

Die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes führt somit zur Überzeugung, dass der angefochtene Haftungsbescheid gemäß § 95 EStG 1988 für die Kapitalertragsteuer der Jahre 2006 bis 2008 vom 17. November 2009 nicht zu Recht erlassen wurde.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 18. September 2012