

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Körperschaftssteuer 1999 und 2000 entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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

Die Bw. ist eine im Jahr 1999 nach englischem Recht gegründete und im Firmenbuch für England und Wales registrierte Kapitalgesellschaft (private limited company), die mit einer

inländischen "Gesellschaft mit beschränkter Haftung" vergleichbar ist. Gesellschafter der Bw. sind im Ausmaß von je 50 % die in R ansässigen österreichischen Staatsbürger HS - dieser ist auch Geschäftsführer - und SS. Die einzige Betriebsstätte der Bw. befindet sich in R, wo die Bw. auf einem im jeweiligen Hälfteneigentum der beiden Gesellschafter befindlichen Grundstück ein Gebäude zum Zweck der Betreibung eines Gästehauses errichtet hat.

Im Zuge einer vom Finanzamt bei der Bw. durchgeführten Betriebsprüfung stellte die Betriebsprüferin Folgendes fest (Tz. 22 und 25 des Berichtes gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung vom 25. November 2002):

Zinsaufwendungen

Zur Finanzierung der Herstellung des Fremdenheimes haben die Gesellschafter Privatdarlehen aufgenommen. Das Kapital wurde der Gesellschaft als Einlage - verdeckte Einlage - zur Verfügung gestellt.

Die Darlehenszinsen wurden den Gesellschaftern vergütet.

Diese Vergütungen stellen eine verdeckte Ausschüttung dar und unterliegen der Kapitalertragsteuer (ATS):

| | 1999 | 2000 |
|------------------------|-----------|-----------|
| Verdeckte Ausschüttung | 16.264,00 | 98.346,00 |

Die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999-2000 wird in der gesetzlichen Höhe der Gesellschaft vorgeschrieben (ATS).

| | 1999 | 2000 |
|--|-----------|-----------|
| Kapitalertragsteuer (von Gesellschaft getragen, daher anzuwendender Steuersatz 33,33%) | 10.781,00 | 32.782,00 |

Gegen die am 26. November 2002 erlassenen Körperschaftssteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2000 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb -22.056,00 bzw. -381.020,00) sowie gegen den am gleichen Tag erlassenen Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 1999 und 2000 in der Gesamthöhe von 3.165,85 €, in denen das Finanzamt den Feststellungen und der Rechtsansicht der Betriebsprüferin folgte, erhob die Bw. das Rechtsmittel der Berufung mit der Begründung, die Zinsen und Geldverkehrsspesen stellten eine abzugsfähige Betriebsausgabe dar. Die Herstellungskosten des Gästehauses in der Höhe von rund 2 Millionen S seien bei der B AG fremdfinanziert worden. Nach einer der Berufung beigelegten Bestätigung der B AG wäre auch eine Kreditaufnahme durch die Bw. selbst möglich gewesen; man habe aber den einfachsten und schnellsten Weg gewählt, indem der Kredit den beiden Gesellschaftern eingeräumt und gründbücherlich auf der Liegenschaft besichert worden sei. Die Gesellschafter hätten zu keiner Zeit beabsichtigt, dieses Geld sozusagen aus ihrem

Privatvermögen der Gesellschaft zur Verfügung zu stellen. Eine Zuwendungsabsicht liege eindeutig nicht vor; so hätten die Gesellschafter unter Hinweis auf die der Abgabenbehörde vorliegende Vereinbarung vom 1. September 1999 betreffend die Gebäudeerrichtung auf fremden Grund festgehalten, dass die Finanzierung der Gebäudeerrichtung von der Bw. zu tragen sei. Die Kreditgewährung stelle auch kein verdecktes Eigenkapital dar, es gebe keinerlei Besserungsvereinbarung, keine Nachrangigkeitserklärungen im Insolvenzfall. Mit der Kreditrückzahlung sei vereinbarungsgemäß im Jahr 2000 begonnen worden. Die Zinsaufwendungen seien bei der betriebswirtschaftlichen Kalkulation des Vermietungsprojektes berücksichtigt worden und auch in der der Abgabenbehörde vorliegenden Prognoserechnung enthalten.

Die Vereinbarung vom 1. September 1999, abgeschlossen zwischen HS und SS als je zur Hälfte eingetragene Eigentümer der Liegenschaft in R und der Bw. lautet wie folgt:

I.

Gegenstand

Die Bw. ist berechtigt, auf der o.a. Liegenschaft ein Gebäude zum Zwecke der Betreibung eines Gästehauses zu errichten.

II.

Entgelt

Die Eigentümer stellen die Liegenschaft unentgeltlich zur Verfügung.

III.

Dauer

Die Vereinbarung wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Die Eigentümer verzichten ausdrücklich auf ein Kündigungsrecht. Die Bw. kann unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist den Vertrag aufkündigen.

IV.

Ablöse

Bei Beendigung der Vereinbarung fällt das Gebäude gegen eine Ablöse in Höhe des gemeinen Wertes den Grundeigentümern zu.

V.

Rechtsnachfolger

Rechte und Pflichten aus dieser Vereinbarung gehen auf Seiten der Eigentümer auf die jeweiligen Rechtsnachfolger über.

VI.

Betriebskosten, Kredit

Sämtliche Gebühren, Abgaben, Versicherungen und sonstigen Kosten im Zusammenhang mit dem Gebäude sind von der Bw. zu tragen. Die zur Finanzierung der Gebäudeerrichtung aufgenommenen Bankkredite sind von der Bw. zu tilgen. Diese trägt auch die Zinsenlast.

VII.

Kosten und Gebühren

Sämtliche mit der Errichtung dieser Vereinbarung verbundenen Kosten, Gebühren und Abgaben trägt zur Gänze die Bw.

R, am 1. September 1999

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 22. Mai 2002 wies das Finanzamt die Berufung unter Hinweis auf Punkt VI der Vereinbarung als unbegründet ab. Es sei gänzlich undenkbar, dass zwischen Fremden eine derartig unbestimmte Finanzierung vereinbart würde, sodass die Fremdüblichkeit keinesfalls gegeben sei. Dass der Bankkredit auch der Bw. gewährt worden wäre, sei irrelevant, weil nicht ein fiktiver, sondern ein tatsächlicher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde zu legen sei.

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Ergänzend brachte sie vor, der Kredit für den Bau des Gästehauses sei wirtschaftlich betrachtet der Bw. gewährt worden. Die noch vor Baubeginn getroffene Vereinbarung vom 1. September 1999 stelle klar, dass von Beginn an eine Fremdfinanzierung des Baues beabsichtigt war. In der Vereinbarung konnten Laufzeit, Ratenhöhe und Zinssatz nicht genau definiert werden, weil in diesem Zeitpunkt das Bankdarlehen noch nicht aufgenommen war. Es sei aber bereits damals vereinbart worden, dass die Bw. genau die zur Finanzierung aufzunehmenden Bankkredite tilgen und die Zinsenlast zu tragen habe. Von einer unklaren Vertragsgestaltung könne daher nicht die Rede sein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat das von den beiden Gesellschaftern der Bw. zur Verfügung gestellte Darlehen als verdeckte Einlage angesehen und daher die von der Bw. in den Jahren 1999 und 2000 abgesetzten Zinsaufwändungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt, sondern als der Kapitalertragsteuer zu unterziehende verdeckte Gewinnausschüttung behandelt.

Gemäß § 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.

Als "verdeckte" Einlage werden durch gesellschaftsrechtliche Beziehungen veranlasste Zuwendungen liquider Mittel, Wirtschaftsgüter oder geldwerter Vorteile bezeichnet, die nach

außen hin in gewöhnliche Rechtsbeziehungen gekleidet sind (z.B. Darlehensvertrag) und daher zunächst nicht als Einlagen erkennbar sind.

Es ist zu prüfen, ob die Zuwendung nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Im letzteren Fall ist die Leistung, ungeachtet ihrer allfälligen Bezeichnung als Darlehen, als verdeckte Einlage anzusehen (VwGH 23.10.1997, 94/15/0160, 0161).

Es ist weder gesetzlich vorgeschrieben noch im Wirtschaftsleben üblich, dass die Gründung einer Kapitalgesellschaft mit einem so hohen Eigenkapitalanteil erfolgt, dass sämtliche Anfangsinvestitionen ohne Darlehensaufnahme finanziert werden können. Auch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (23.10.1984, 83/14/0257) steht es einem Abgabepflichtigen grundsätzlich frei, seinen Betrieb mit Eigenmitteln oder mit Fremdmitteln auszustatten. Dies hat für natürliche wie juristische Personen zu gelten. Eine (auch nur teilweise) Errichtung des Gästehauses mit Eigenmitteln war unmittelbar nach Gründung der Bw. nach englischem Recht (ohne Stammkapital) nicht möglich, weshalb es zur Ausübung des Betriebsgegenstandes erforderlich war, für die Errichtung des Gästehauses ein Bankdarlehen in Anspruch zu nehmen. Die Zurverfügungstellung der notwendigen Geldmittel durch die Gesellschafter erfolgte daher im betrieblichen Interesse der Bw. und kann nicht nur aus der Nahebeziehung zu ihren Gesellschaftern erklärt werden. Die Ansicht des Finanzamtes, wonach die Kreditaufnahme und -weitergabe an die Bw. als verdeckte Einlage zu beurteilen sei, würde zur lebensfremden Auslegung führen, dass jede unternehmerische Tätigkeit mit ausreichendem Eigenkapital gestartet werden müsste und Investitionen nicht von dritter Seite finanziert werden könnten.

Die (einige) Zweigniederlassung der Bw. wurde in R zum Zweck der Betreibung eines Gästehauses gegründet, wobei im vorliegenden Fall von Beginn an geplant war, das Gästehaus mittels Bankdarlehen zu finanzieren (siehe dem Finanzamt vorgelegte Prognoserechnung 1999 bis 2006, in der die Zinsaufwändungen berücksichtigt sind). Aus der Vereinbarung vom 1. September 1999 geht eindeutig hervor, dass die Gesellschafter der Bw. zwar ihr Grundstück zur Verfügung stellen (Punkt II), nicht aber die Finanzierung des Gästehauses übernehmen (Punkt VI).

Das Finanzamt stützt seine Rechtsmeinung vor allem auf die unklare Vertragsgestaltung und die fehlende Vereinbarung über Rückzahlungsmodalitäten. Dem Finanzamt ist insoweit zuzustimmen, als unter Umständen der Schluss auf eine verdeckte Gewinnausschüttung

gezogen werden kann, wenn einem behaupteten Rechtsgeschäft zwischen Gesellschafter und juristischer Person keine erkennbaren entsprechenden Vereinbarungen zu Grunde liegen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die im Einkommensteuerrecht entwickelte Judikatur, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurde, auch auf das durch gesellschaftsrechtliche Verflechtungen gegebene Naheverhältnis zwischen Gesellschafter und juristischer Person anzuwenden. 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 (VwGH 29.1.2002, 2001/14/0074).

In der Vereinbarung vom 1. September 1999 (Punkt VI) und somit noch vor der Kreditaufnahme wurde festgehalten, dass die zur Finanzierung der Gebäudeerrichtung aufgenommenen Bankkredite von der Bw. zu tilgen seien. Diese trage auch die Zinsenlast.

Die Vereinbarung ist zwar knapp gehalten, aber nicht unklar. Aus ihr geht hervor, dass die Kreditaufnahme durch die beiden Gesellschafter nur zum Zwecke der Errichtung des Gästehauses erfolgte. Dass nicht der Bw. (bestehend aus den beiden Gesellschaftern), sondern den Gesellschaftern HS und SS der Kredit zugeteilt wurde, ist, wie die B AG auch bestätigt hat, nur deshalb erfolgt, weil die Besicherung des Grundstückes auf diese Weise einfacher vorgenommen werden konnte. Es war aber von Anfang an unzweifelhaft geplant, dass die Bw. die anfallenden Kreditraten tilgt und die Zinsen und Spesen abdeckt. Das Argument der Bw., wirtschaftlich gesehen sei sie Darlehensnehmerin, ist angesichts dieser Sachlage nicht von der Hand zu weisen.

Eine genaue Vereinbarung über die Höhe der Rückzahlung bzw. die Rückzahlungsmodalitäten war zu diesem Zeitpunkt einerseits nicht möglich, weil die Kreditaufnahme erst nach Abschluss der Vereinbarung erfolgte, andererseits auch nicht erforderlich, weil vereinbart wurde, dass die Bw. den gesamten aufgenommenen Kredit zu übernehmen und zurückzuzahlen habe. Auch wenn in der Vereinbarung daher Rückzahlungsmodalitäten nicht enthalten sind, kann aus der Formulierung die für das Vorliegen einer Einlage erforderliche Zuwendungsabsicht des Darlehens seitens der Gesellschafter nicht entnommen werden.

Abgesehen davon, dass nicht ausreichend dokumentierte Kreditkonditionen für sich allein noch nicht darauf schließen lassen, dass es sich bei der Kreditgewährung um eine verdeckte Einlage handelt, weil zu deren Beurteilung nicht ausschließlich die strenge Einhaltung formaler Regeln, sondern das wahre wirtschaftliche Geschehen berücksichtigt werden muss, ist die

Vereinbarung nach den oben angeführten Kriterien auch deshalb nicht zu beanstanden, weil die Rückzahlung des Darlehens mit dem (fremdüblichen) Zinssatz, den die B AG den Gesellschaftern in Rechnung stellt, erfolgt und die Höhe des Darlehens mit den getätigten Bauinvestitionen korrespondiert.

Das errichtete Gebäude wurde als Anlagevermögen in der Bilanz aktiviert. Selbst wenn es sich daher, wie das Finanzamt meint, um eine verdeckte Ausschüttung handelte, wären die Zinsaufwändungen und Geldverkehrsspesen als Betriebsausgabe anzuerkennen, weil mit dem Darlehen unstrittig ein betrieblicher Aufwand finanziert wurde. Gemäß § 11 Abs. 1 Z. 1 KStG 1988 gelten bei der Gewinnermittlung auch Aufwändungen als Betriebsausgaben, soweit sie mit Einlagen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Diese Regelung erstreckt sich auch auf verdeckte Einlagen. Die Aufwändungen für das Bankdarlehen wären, da bei den Gesellschaftern steuerneutral, bei der Bw. als Betriebsausgabe anzuerkennen, weil sie unstrittig im Zusammenhang mit im Betriebsvermögen befindlichen Aktiva angefallen sind.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben kann (3.8.2000, 96/15/0159). Die Vorgehensweise der Bw. zielt im vorliegenden Fall nicht darauf ab, den Gesellschaftern durch die Übernahme des Darlehens Vorteile zu gewähren. Die Überlassung des Kredites lag im betrieblichen Interesse der Bw., wofür wirtschaftliche Gründe maßgebend waren. Der Berufung war daher stattzugeben.

Berechnung des körperschaftssteuerpflichtigen Einkommens:

| | 1999 | 2000 |
|---|------------|-------------|
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Erklärung | -54.400,00 | -482.097,00 |
| Umsatzsteuerpassivierung Tz. 21 | -1.093,00 | |
| Fehlende Einnahmen Tz. 16 | 3.824,00 | |
| Verdeckte Ausschüttung Tz. 24 | 16.080,00 | |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Berufungsentscheidung | -38.320,00 | -479.366,00 |
| nicht ausgleichsfähige Verluste (IFB) | 1.349,00 | 198.475,00 |

Gesamtbetrag der Einkünfte -36.971,00 -280.891,00

Körperschaftssteuer 0,00 0,00

Hinsichtlich der Berufung gegen den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer wird auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung GZ. RV/0177-G/03 verwiesen.

Graz, 4. Februar 2004