



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Berufungswerberin, vertreten durch Steuerberater, vom 5. März 2001 und 4. Oktober 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes ABH vom 5. Februar 2001 und vom 8. September 2004 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1997 bis 2001 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

1. Die im Kalenderjahr 1997 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gem. § 188 BAO festgestellt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.166.550,58 € 16.052.086,00 S
Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen und Besteuerungswahlrechte nach den §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988	
Verrechenbare Verluste laut der festgestellten Einkünfte	89.219,35 €

	1.227.685,00 S
--	----------------

Die von der Bwin. im Jahr 1997 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden folgendermaßen aufgeteilt:

Nummer	Name/Adresse/Finanzamt/St.Nr.		Einkünfte in Schilling	Einkünfte in Euro
001	A			
	ABC	B	4.688.428,00	340.721,35
	Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen und Besteuerungswahlrechte nach den §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988			
	Verrechenbare Verluste laut der festgestellten Einkünfte		360.260,00	26.181,12
002	C			
	ABC	D	887.623,00	64.506,08
	Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen und Besteuerungswahlrechte nach den §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988			
	Verrechenbare Verluste laut der festgestellten Einkünfte		68.205,00	4.956,65

003	E			
	ABC	F	887.623,00	64.506,08
	Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen und Besteuerungswahlrechte nach den §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988			
	Verrechenbare Verluste laut der festgestellten Einkünfte		68.205,00	4.956,65
004	G			
	ABC	H	1.365.562,00	99.239,26
	Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen und Besteuerungswahlrechte nach den §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988			
	Verrechenbare Verluste laut der festgestellten Einkünfte		136.409,00	9.913,23
005	I			
	ABD	J	728.300,00	52.927,63
	Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende			

	Begünstigungen und Besteuerungswahlrechte nach den §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988			
	Verrechenbare Verluste laut der festgestellten Einkünfte		43.722,00	3.177,40
006	K			
	ABE	L	728.300,00	52.927,63
	Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen und Besteuerungswahlrechte nach den §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988			
	Verrechenbare Verluste laut der festgestellten Einkünfte		48.967,00	3.558,57
007	M			
	ABC	N	728.300,00	52.927,63
	Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen und Besteuerungswahlrechte nach den §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988			
	Verrechenbare Verluste laut der festgestellten Einkünfte		43.722,00	3.177,40

008	O			
	ABC	P	1.137.968,00	82.699,36
	Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen und Besteuerungswahlrechte nach den §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988			
	Verrechenbare Verluste laut der festgestellten Einkünfte		87.442,00	6.354,66
009	Q			
	ABC	R	2.913.198,00	211.710,36
	Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen und Besteuerungswahlrechte nach den §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988			
	Verrechenbare Verluste laut der festgestellten Einkünfte		223.851,00	16.267,89
010	S			
	ABF	T	318.631,00	23.155,82
	Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende			

	Begünstigungen und Besteuerungswahlrechte nach den §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988			
	Verrechenbare Verluste laut der festgestellten Einkünfte		24.484,00	1.779,32
011	U			
	ABG	V	637.261,00	46.311,56
	Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen und Besteuerungswahlrechte nach den §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988			
	Verrechenbare Verluste laut der festgestellten Einkünfte		48.967,00	3.558,57
012	W			
	ABC	X	318.631,00	23.155,82
	Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen und Besteuerungswahlrechte nach den §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988			
	Verrechenbare Verluste laut der festgestellten Einkünfte		24.484,00	1.779,32

013	Y			
	ABC	Z	637.261,00	46.311,56
	Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen und Besteuerungswahlrechte nach den §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988			
	Verrechenbare Verluste laut der festgestellten Einkünfte		48.967,00	3.558,57
014	Ab			
	ABC	AA	75.000,00	5.450,46
	Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen und Besteuerungswahlrechte nach den §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988			
Forschungsfreibetrag (§ 4 Abs. 4 Z. 4 EStG 1988)			17.439,23 €	
			239.969,00S	
Investitionsfreibetrag (§ 10 EStG 1988)			64.787,18 €	
			891.491,00 S	
Vorsorge für Abfertigungen § 14 EStG 1988)			84.484,93 €	
			1.162.538,00S	

2. Die im Kalenderjahr 1998 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gem. § 188 BAO festgestellt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	2.015.582,95 €
	27.735.026,00 S

Die von der Bwin. im Jahr 1998 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden folgendermaßen aufgeteilt:

Nummer	Name/Adresse/Finanzamt/St.Nr.		Einkünfte in Schilling	Einkünfte in Euro
001	A			
	ABC	B	8.116.752,00	589.867,37
002	C			
	ABC	D	1.536.680,00	111.674,89
003	E			
	ABC	F	1.536.680,00	111.674,89
004	G			
	ABC	H	2.364.103,00	171.806,07
005	I			
	ABD	J	1.260.855,00	91.629,91
006	K			
	ABE	L	1.260.855,00	91.629,91
007	M			
	ABC	N	1.260.855,00	91.629,91
008	O			
	ABC	P	1.970.085,00	143.171,66
009	U			



	ABG	V	1.103.248,00	80.176,16
010	Y			
	ABC	Z	1.103.248,00	80.176,16
011	Ab			
	ABC	AA	75.000,00	5.450,46
012	Q			
	ABC	R	3.940.170,00	286.343,32
013	S			
	ABF	T	1.103.248,00	80.176,16
014	W			
	ABC	X	1.103.248,00	80.176,16
Forschungsfreibetrag (§ 4 Abs. 4 Z. 4 EStG 1988)			5.803,94 €	
			79.864,00 S	
Übertragungsrücklage (§ 12 EStG 1988)			41.479,98 €	
			570.777,00 S	
Investitionsfreibetrag (§ 10 EStG 1988)			62.855,53 €	
			864.911,00 S	
Vorsorge für Abfertigungen § 14 EStG 1988)			96.447,03	
			1.327.140,00 S	

3. Die im Kalenderjahr 1999 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gem. § 188 BAO festgestellt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.708.231,29 €
	23.505.775,00 S

Die von der Bwin. im Jahr 1999 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden folgendermaßen aufgeteilt:

Nummer	Name/Adresse/Finanzamt/St.Nr.		Einkünfte in Schilling	Einkünfte in Euro
001	A			
	ABC	B	6.926.206,00	503.347,02
002	C			
	ABC	D	1.286.416,00	93.487,50
003	Ab			
	ABC	AA	75.000,00	5.450,46
004	E			
	ABC	F	1.272.356,00	92.465,72
005	G			
	ABC	H	2.017.164,00	146.593,02
006	I			
	ABD	J	1.046.432,00	76.047,18
007	K			
	ABE	L	1.079.669,00	78.462,61
008	M			
	ABC	N	1.078.231,00	78.358,10
009	O			
	ABC	P	1.682.925,00	122.302,93
010	Q			
	ABC	R	3.321.980,00	241.417,70
011	S			

	ABF	T	927.564,00	67.408,70
012	U			
	ABG	V	931.775,00	67.714,73
013	W			
	ABC	X	935.385,00	67.977,08
014	Y			
	ABC	Z	924.673,00	67.198,61
Forschungsfreibetrag (§ 4 Abs. 4 Z. 4 EStG 1988)			5.900,16 €	
			81.188,00 S	
Übertragungsrücklage (§ 12 EStG 1988)			5.813,68 €	
			79.998,00 S	
Investitionsfreibetrag (§ 10 EStG 1988)			89.039,63 €	
			1.225.212,00 S	
Vorsorge für Abfertigungen § 14 EStG 1988)			57.639,66 €	
			793.139,00 S	

4. Die im Kalenderjahr 2000 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gem. § 188 BAO festgestellt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	752.511,65 €
	10.354.786,00 S

Die von der Bwin. im Jahr 2000 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden folgendermaßen aufgeteilt:

Nummer	Name/Adresse/Finanzamt/St.Nr.	Einkünfte in Schilling	Einkünfte in Euro
001	Ab		

	ABC	AA	75.000,00	5.450,46
002	G			
	ABC	H	856.735,00	62.261,36
003	I			
	ABD	J	482.734,00	35.081,65
004	K			
	ABE	L	517.307,00	37.594,17
005	M			
	ABC	N	495.735,00	36.026,47
006	O			
	ABC	P	766.725,00	55.720,08
007	Q			
	ABC	R	1.400.112,00	101.750,11
008	S			
	ABF	T	412.825,00	30.001,16
009	U			
	ABG	V	392.182,00	28.500,98
010	Y			
	ABC	Z	420.802,00	30.580,87
011	W			
	ABC	X	386.929,00	28.119,23
012	E			
	ABC	F	521.932,00	37.930,28
013	A			

	ABC	B	3.113.036,00	226.233,15
014	C			
	ABC	D	512.729,00	37.261,47
Übertragungsrücklage (§ 12 EStG 1988)				1.429,11 €
				19.665,00 S
Investitionsfreibetrag (§ 10 EStG 1988)				63.716,13 €
				876.753,00 S
Vorsorge für Abfertigungen § 14 EStG 1988)				70.316,71 €
				967.579,00 S

5. Die im Kalenderjahr 2001 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gem. § 188 BAO festgestellt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	27.489,73 €
	378.267,00 S

Die von der Bwin. im Jahr 2001 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden folgendermaßen aufgeteilt:

Nummer	Name/Adresse/Finanzamt/St.Nr.		Einkünfte in Schilling	Einkünfte in Euro
001	A			
	ABC	B	315.406,00	22.921,45
002	C			
	ABC	D	-22.042,00	-1.601,85
003	Ab			
	ABC	AA	75.000,00	5.450,46
004	E			
	ABC	F	-9.802,00	-712,34

005	G			
	ABC	H	-52.093,00	-3.785,75
006	I			
	ABD	J	-23.358,00	-1.697,49
007	K			
	ABE	L	52.843,00	3.840,25
008	M			
	ABC	N	45.089,00	3.276,75
009	O			
	ABC	P	53.525,00	3.889,81
010	Q			
	ABC	R	-28.144,00	-2.045,30
011	S			
	ABF	T	-25.364,00	-1.843,27
012	U			
	ABG	V	5.392,00	391,85
013	W			
	ABC	X	-4.717,00	-342,80
014	Y			
	ABC	Z	-3.469,00	-252,10
Übertragungsrücklage (§ 12 EStG 1988)			37.484,36 €	
			515.796,00 S	
Vorsorge für Abfertigungen § 14 EStG 1988)			47.879,84 e	
			658.841,00 S	

## Entscheidungsgründe

Über die Jahre 1997 bis 1999 wurde eine Betriebsprüfung durchgeführt.

In den angefochtenen Feststellungsbescheiden wurden auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung Finanzierungsaufwendungen für die Finanzierung der offenen Ausschüttungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

**Mit Schriftsatz vom 5. März 2001 erhob die Abgabepflichtige gegen die Feststellungsbescheide 1997 bis 1999 Berufung**, die sich gegen die Zurechnung von Anleihezinsen in Höhe von 1.586.000,00 S jährlich richtete.

Begründend wurde von der Bwin. angeführt:

*Von unserer WP Gesellschaft ABB wurde in dieser strittigen Angelegenheit am 20. Dezember 2000 eine Anfrage an das Bundesministerium für Finanzen) gerichtet. Diese Anfrage wurde leider bis heute noch nicht beantwortet. Wir erlauben uns daher als Teil der Begründung eine Kopie dieser Anfrage vorzulegen und ersuchen Sie nochmals höflichst, die darin vorgebrachten Argumente und Sachverhaltsdarstellungen entsprechend zu würdigen.*

*Weiters erlauben wir uns auf die Ausführungen des BMF vom 14. April 1999 (5021/20/99) zum Zweikontenmodell zu verweisen, wo dieses für Wiederaufnahmefälle erklärt, dass es dabei bis einschließlich 1997 zu keiner Verschlechterung für die Partei kommen darf. Dabei sind derartige Modelle für echte Privatentnahmen konstruiert gewesen, was bei uns in keiner Weise zutrifft, und wäre dieser Sachverhalt viel strenger zu beurteilen.*

*Abgesehen von der gänzlichen Bestreitung der Anleiheninzinsenzurechnung ist aber auch die von Ihnen vorgenommene Berechnung der Zinsen mit 1.586.000,00 S jährlich (von 18.546.313,00 S Ausschüttung) unrichtig. Ein Teil der Ausschüttung, und zwar 1.412.623,10 S findet nämlich im Guthabenstand des KK-Kontos Zahl Deckung und wurde somit nicht aus dem Anleihenerlös finanziert. Die detaillierte Berechnung liegt bei. Allein dadurch würde sich die jährliche Zurechnung von 1.586.000,00 S auf 1.450.365,00 S reduzieren.*

*Anträge: Wir beantragen hiermit unseren Berufungen stattzugeben und den lt. Betriebsprüfung festgestellten Gewinn à jährlich um die strittigen Anleiheninzinsen in Höhe von 1.586.000,00 S wieder zu reduzieren und die Gewinnverteilung der Beilage entsprechend zu ändern. Sollten unseren Berufungen nicht vollinhaltlich stattgegeben werden, so beantragen wir schon jetzt die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.*

Der Inhalt der in der Berufungsschrift erwähnten Anfrage ist im Wesentlichen Folgender:

1) *Sachverhalt:*

*Die Firma BCC produziert in CCC im Wesentlichen Duschkabinen und Wäschetrockner und sie erzielt einen Umsatz von rund Zahl 1 S, darüber hinaus existieren einige Tochtergesellschaften im Ausland.*

*Bis zum Umgründungsstichtag 31. Dezember 1996 wurde der Betrieb in Österreich als GmbH mit Firmenwortlaut CCA geführt. Mit diesem Stichtag wurde die Gesellschaft in eine Kommanditgesellschaft die CCB umgewandelt.*

*Der Sachverhalt, der unstrittig ist, ist folgender:*

*Die CCD hatte per 31. März 1994 einen ausgewiesenen Bilanzgewinn von rund 23,8 Mio S, der sich aus dem laufenden Gewinn von 8,2 Mio S und dem Gewinnvortrag von 15,6 Mio S zusammengesetzt hat.*

*Mit 26. November 1994 wurde die Ausschüttung des Bilanzgewinnes beschlossen und die darauf entfallende KESt von 5,2 Mio S abgeführt. Mit 31. März 1995 wurde die restliche Nettogewinnausschüttung von 18,6 Mio S durchgeführt. Die Finanzierung erfolgte durch Begebung von Schuldverschreibungen (Anleihe), wobei zum gleichen Stichtag am 31. März 1995, der Anleihenerlös von 28,2 Mio S in die Gesellschaft eingegangen ist.*

*Die Anleihe wurde mit 8,5 % begeben, dieser Zinssatz entsprach dem für diesen Gläubiger entsprechenden marktüblichen Zinssatz. Die Anleihe wurde von den Gesellschaftern übernommen. Ca. ein Jahr später haben die Gesellschafter die Anleihe an die Bank veräußert.*

*Es wird darauf hingewiesen, dass am 31. März 1995, den Tag der Gewinnausschüttung, im Betriebsvermögen folgende liquide Mittel vorhanden waren:*

	<i>Mio S</i>
<i>Wertpapiere für Abfertigungsvorsorge</i>	<i>9,8.</i>
<i>Wertpapiere des Umlaufvermögens</i>	<i>15,0</i>
<i>Kassenbestand und Bankguthaben</i>	<i>10,6</i>
<i>gesamt</i>	<i>35,4</i>

*Die Liquidität am 31. März 1994 (dieser Jahresabschluss war Grundlage für die Gewinnausschüttung) war um ca. 6 Mio S höher.*

## *2) Beurteilung des Prüfers:*

*Der Betriebsprüfer hat nunmehr mit der Begründung des engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen Zufluss des Anleihenerlöses und der Auszahlung der Ausschüttung festgestellt, dass es sich bei der Anleihenverbindlichkeit im Verhältnis zur Ausschüttung zum Anleihenerlös*



*mangels betrieblicher Veranlassung der Schuldaufnahme um keine Betriebsschuld handelt, dass die Zinsen insoweit nicht durch den Betrieb veranlasst sind, demgemäß gemäß § 4 Abs. 4 EStG nicht zu den Betriebsausgaben gehören. In dem Verhältnis zur Gewinnausschüttung im Ausmaß von 66 % wäre daher der Zinsenaufwand für die Anleihe dem Gewinn zuzurechnen.*

*3) Unsere Stellungnahme dazu ist folgende:*

*Mit Erlass vom 14. März 2000 hat das BMF die Meinung vertreten, dass die Fremdfinanzierung der offenen Ausschüttung einer Kapitalgesellschaft bei Vorliegen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Kreditaufnahme und der Ausschüttung zum Abzugsverbot nach § 12 KStG für die anfallenden Zinsen führt.*

*Die bisherige Rechtsprechung des VwGH hinsichtlich der Verweigerung des Betriebsausgabenabzuges bei Fremdfinanzierung von Einnahmen (die durchwegs erst nach der gegenständlichen Ausschüttung ergangen ist) betraf durchwegs Einzelunternehmen und ist unserer Entscheidung insbesondere auf Kapitalgesellschaften nicht anwendbar. Darüber hinaus wäre auch bei Anwendung der Rechtsprechung zum Zweikontenmodell (VwGH vom 27. Jänner 1998, 94/14/0017) die fremdfinanzierte Gewinnausschüttung allenfalls am Geldmittelüberschuss zum Zeitpunkt der Entnahme zu messen, der im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung positiv war.*

*UE ist die Verweigerung des Betriebsausgabenabzuges im Zusammenhang mit § 12 KStG nicht anwendbar. § 12 KStG verweigert den Abzug von Ausgaben für*

- 1. die Erfüllung vom Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind,*
- 2. Aufwendungen, die auch die private Lebensführung betreffen und unangemessen hoch sind,*
- 3. Repräsentationsaufwendungen,*
- 4. strafbare Geld- und Sachzuwendungen (Beamtenbestechung),*
- 5. Aufwendungen für gemeinnützige mildtätige oder kirchliche Zwecke,*
- 6. die Einkommensteuer,*
- 7. die Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen.*

*Gemäß § 12 Abs. 2 dürfen weiters Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, die mit nicht steuerbaren Vermögensvermehrungen und Einnahmen oder mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 EStG im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.*

*Die weitere Diktion des § 12 KStG betrifft Beteiligungen.*

*Unseres Erachtens ist § 12 KStG in diesem Fall nicht anwendbar.*

*Bei den Fremdkapitalzinsen handelt es sich nicht um Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Satzung vorgeschrieben sind.*

*Die Gewinnausschüttung ist kein Gesellschaftszweck. Vielmehr ist Gesellschaftszweck der Gegenstand des Unternehmens selbst. Die Gewinnausschüttung ist ein Gesellschafterrecht und stellt nach Ausschüttungsbeschluss der Gesellschafter für die Kapitalgesellschaft eine Verbindlichkeit (Verpflichtung) dar.*

*Bei einem Einzelunternehmen, bei dem das Unternehmen unmittelbar im Eigentum und in der Haftungssphäre des Unternehmers ist, ist die Frage der Abgrenzung von betrieblichen und privaten Schulden zu Recht ein Thema, in dem sich auch der VwGH auseinandergesetzt hat.*

*Bei der Kapitalgesellschaft handelt es sich jedoch nicht nur zivilrechtlich, sondern auch steuerlich um eine eigene Rechtsperson, bei der deren Vermögens- und Haftungssphäre von der der Gesellschafter nach strengen Regeln abgegrenzt ist.*

*Die Kapitalgesellschaft hat mit ihren Gesellschaftern einen Gesellschaftsvertrag. Demgemäß haben die Gesellschafter Einlagen in das Vermögen der Kapitalgesellschaft zu leisten, im Gegenzug hat die Kapitalgesellschaft die erwirtschafteten Gewinne entweder kraft Gesetz oder kraft Gesellschafterbeschluss an die Gesellschafter herauszugeben.*

*Genauso wie gemäß § 8 KStG die Verzinsung der Bareinlagen körperschaftssteuerpflichtige Erträge darstellen, muss die Verzinsung der Gewinnausschüttung Betriebsausgabe sein.*

*Wenn unterstellt wird, dass die Zinsen mit den Entnahmen im Zusammenhang stehen, dürften Einlagezinsen ebenfalls nur mit Einlagen in Verbindung stehen und neutral sein.*

*Weiters ist unseres Erachtens nur die Gewinnausschüttung selbst Einkommensverwendung, nicht die für die entsprechende Fremdfinanzierung aufgewendeten Zinsen.*

*Der Gewinn fließt der Kapitalgesellschaft vorerst im Rahmen des Cashflows zu und würde, ohne dass die Gesellschaft in die Erweiterung des Unternehmens investiert, in Liquidität zur Ausschüttung zur Verfügung stehen.*

*Die unternehmerische Entscheidung der Geschäftsführung, die Liquidität wieder im Gesellschaftsvermögen zu investieren, führt dazu, dass die Gesellschaft zur Gewinnausschüttung Fremdmittel aufnehmen muss.*

*Würde die Ausschüttung aus den liquid zufließenden Gewinnen erfolgen, die Investitionen aber aus Fremdmitteln, würde nach Investition und Gewinnausschüttung das Bilanzbild und auch die Zinsenbelastung des Unternehmens ident sein. Unseres Erachtens kann die*

*Anerkennung der Fremdkapitalzinsen nicht davon abhängen, ob zuerst investiert und dann ausgeschüttet oder erst ausgeschüttet und dann investiert wurde.*

*Im vorliegenden Fall hat die Kapitalgesellschaft außer der betrieblichen Tätigkeit keine andere Funktion, es gibt keinen privaten Bereich der Körperschaft, sondern nur unmittelbar die Abgrenzung zwischen der Sphäre der Gesellschaft und dem Gesellschafter.*

*In dem Zusammenhang hat bereits das OFD Kiel, DB 2000, 2095, mit Verfügung vom 25. September 2000 entschieden, dass weder Schuldzinsen, die für die Fremdfinanzierung einer offenen Ausschüttung, noch Schuldzinsen im Zusammenhang mit einer verdeckten Gewinnausschüttung als weitere verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln sind. Wenn man eine solche verdeckte Gewinnausschüttung unterstellen würde, müssten auch durch Liquiditätsabfluss entgangene Ertragszinsen hinzugerechnet werden.*

*Die Nichtberücksichtigung der Zinsen als Betriebsausgaben – insbesondere im vorliegenden Fall über den Zeitraum der Laufzeit der Anleihe – würde bedeuten, dass der Fremdmittelabfluss und der damit ausgelöste Aufwand fiktiv nicht als aus dem Unternehmen abgeflossen behandelt und auf die Dauer der Anleihe als weiter im Unternehmen vorhanden unterstellt und besteuert werden würde. Diese Annahme würde, insbesondere auch wegen Abhängigkeit des Steuernachteils von der Laufzeit der Schuld unseres Erachtens verfassungsrechtlich bedenklich sein.*

*Im vorliegenden Fall wurden die vor Ausschüttung angesammelten Gewinne, die dem Unternehmen bzw. der Kapitalgesellschaft für mehrere Jahre überlassen waren, im Unternehmen investiert, wobei anzunehmen ist, dass die Investitionen im Kapitalanlagevermögen als auch im Anlagevermögen dem Unternehmen Erträge bringen. Diese Erträge wurden bis zur Gewinnausschüttung besteuert. Würden die laufenden Gewinne, insbesondere aus dem laufenden Cashflow entnommen worden sein, würde die drohende Konsequenz der Nichtabzugsfähigkeit der Fremdmittel nicht auftreten. Die im Unternehmen über mehrere Jahre belassenen Gewinne unterlagen im Rahmen der Kapitalgesellschaft sowie beim Gesellschafter der Besteuerung, weshalb eine etwa 50 %ige Besteuerung dafür vorzunehmen war.*

*Den jährlichen Aufwendungen an Anleihenzinsen von rund 1,6 Mio S stehen bei der Gesellschaft z.B. 1994/1995 und 2 Mio S Zinsenerträge gegenüber.*

*Würde die Rechtsansicht Platz greifen, dass Fremdkapitalzinsen im Zusammenhang mit fremdfinanzierter Gewinnausschüttung nicht abzugsfähig sind, würden die Unternehmen ihre Liquiditätszuflüsse aus Gewinnen nicht in die Investition neuer Anlagen bzw. in die Erweiterung des Unternehmens fließen lassen, eine solche Maßnahme wäre unseres Erachtens investitionshemmend und würde der Volkswirtschaft nicht dienlich sein.*

Weiters hätte eine solche Maßnahme zu Folge, dass die Gesellschafter ihre Unternehmen von vornherein mit mehr Fremdkapital ausstatten, um nicht in die Gefahr einer fremdfinanzierten Gewinnausschüttung zu kommen.

Dem Fremdkapitalzinsenabzug steht beim Empfänger der Kapitalerträge die Steuerpflicht gegenüber. Insbesondere ist im vorliegenden Fall Eigentümer der Anleihe die Bank, die diese Erträge im Betriebsvermögen vereinnahmt. Die Nichtanerkennung des Zinsenabzuges käme einer Doppelbesteuerung gleich.

Die Rechtsprechung zum Zinsenabzug betrifft im Allgemeinen solche Fälle, bei denen sich der Eigentümer in der Privatsphäre die Fremdmittelaufnahme für seine privaten Investitionen erspart hat. Bei der Kapitalgesellschaft steht die beschlossene Gewinnausschüttung den Gesellschaftern als Forderungsanspruch zu, insofern wird keine private Schuldaufnahme der Gesellschafter in die Kapitalgesellschaft verlagert.

Unseres Erachtens muss die zulässige handelsrechtliche Gewinnausschüttung aus dem Unternehmen in steuerlicher Wirkung finanziert werden können. Die Grenze wäre unseres Erachtens dort zu sehen, wo die handelsrechtliche Zulässigkeit endet (unzulässige Anteilsrückgewähr).

Im vorliegenden Fall ist hinsichtlich der Anleihenbegebung auch keine verdeckte Einlage anzunehmen, weil einerseits das Unternehmen vom Bilanzbild, von der Ertragslage und von der Liquidität her in der Lage war, die Gewinnausschüttung durchzuführen und auch eine fremdübliche Tilgung und Verzinsung vereinbart wurde. Nur für den Fall, dass verdecktes Eigenkapital anzunehmen wäre, wären die Zinsen als verdeckte Gewinnausschüttung dem Gewinn hinzuzurechnen.

Nicht verständlich ist die Verweigerung des Zinsenabzuges z.B. auch im Zusammenhang mit § 16 Abs. 5 Z 2 bzw. § 18 Abs. 3 UmgrStG, womit bei Einbringungen von Unternehmen bis zu 75 % des Verkehrswertes als verzinsliche Entnahmeverbindlichkeit, unabhängig davon, ob die Entnahmen thesaurierte Gewinne darstellen oder nicht, eingestellt werden darf.

Zur verfahrensrechtlichen Beurteilung wird festgestellt, dass der Sachverhalt vor der restriktiven Rechtsprechung des VwGH, insbesondere vor der Entscheidung zum Zwei-Konten-Modell (VwGH 94/14/0017 vom 27. Jänner 1998) liegt. Auch der Erlass des BMF zur fremdfinanzierten Gewinnausschüttung von Kapitalgesellschaften ist erst am 14. März 2000 ergangen.

Bereits im Erlass des BMF vom 14. April 1999 (ARD 5021 vom 20. April 1999) hat das BMF die Auffassung vertreten, dass bei Verfahrenswiederaufnahme eine Anwendung der Grundsätze der genannten Erkenntnisse (die Nichtabzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen für

fremdfinanzierte Entnahmen) unter Berücksichtigung des § 307 Abs. 2 BAO zum Nachteil der Partei für Veranlagungen bis einschließlich 1997 zu unterbleiben hat.

Zusammenfassend stehen wir auf dem Standpunkt, dass die bisherige einschränkende Rechtsprechung zum Zinsenabzug im Zusammenhang mit fremdfinanzierten Entnahmen bei Kapitalgesellschaften aufgrund der Trennung der Gesellschaftersphäre jedenfalls für ausschüttungsfähige Gewinne nicht anwendbar sein kann. Die Passivseite der Bilanz stellt die Finanzierung der Aktivseite dar, womit die Fremdkapitalzinsen für die Finanzierung des Vermögens der Kapitalgesellschaft anzusehen und somit für betriebliche Zwecke zu behandeln sind.

Insbesondere im vorliegenden Fall ist ergänzend darauf hinzuweisen, dass die erforderliche Liquidität im Unternehmen vorhanden gewesen ist, was der die Ausschüttung ebenfalls hätte finanziert werden können. Durch den Nichtabzug der Liquidität sind in der Gesellschaft Ertragszinsen steuerhängig geblieben.

Wir stehen daher auf dem Standpunkt, dass die steuerlichen Konsequenzen aus der Feststellung des Betriebsprüfers im vorliegenden Fall nicht gerechtfertigt sind.

Darüber hinaus stehen wir auf dem Standpunkt, dass im Einklang mit dem Erlass des BMF vom 14. April 1999 ein Anwendungsfall des § 307 Abs. 2 BAO gegeben ist.

Der Fall ist bei der Großbetriebsprüfung Linz bzw. beim FA ABH anhängig. Wir würden das BMF ersuchen vor Abschluss des Betriebsprüfungsverfahrens Ihre Rechtsansicht zu obigem Sachverhalt bzw. zu unseren Ausführungen mitzuteilen bzw. eventuell im Rahmen des offenen Verfahrens mit dem zuständigen FA ABH einvernehmen herzustellen.

**In Ihrer Stellungnahme zur Berufung vom 18. Mai 2001 führte die Großbetriebsprüfung aus:**

Die Berufung betrifft Niederschrift Punkt 8. Die Unterlagen dazu befinden sich im Arbeitsbogen Seite 4a) und 86 bis 130.

Die Feststellung lt. Niederschrift Punkt 8. stützt sich nicht auf das Zweikontenmodell, und es liegt daher nach Ansicht der BP kein Fall des § 307 Abs. 2 BAO vor.

Der Einwand lt. Berufung, dass ein Teil der Ausschüttung und zwar 1.412.623,00 S im Guthabenstand des Kontokorrentkredites 161-4064/00 Deckung findet und somit nicht aus dem Anleihenerlös finanziert wurde, ist richtig. Unter Berücksichtigung dieses Guthabens ergibt sich folgende genaue Berechnung der nichtabzugsfähigen Zinsen:

Ausschüttung netto	18.546.313,00 S
--------------------	-----------------

<i>Guthaben Kontokorrentkonto</i>	<i>-1.412.623,00 S</i>
<i>fremdfinanzierte Ausschüttung</i>	<i>17.133.690,00 S</i>
<i>dividiert Anleihenerlös</i>	<i>28.200.000,00 S</i>
<i>x Anleihenzinsenaufwand</i>	<i>2.402.992,00 S</i>
<i>nichtabzugsfähige Anleiheninsen</i>	<i>1.460.000,00 S</i>

*Die Fremdfinanzierung der offenen Ausschüttung führt aufgrund des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Schuldaufnahme und der als Einkommensverwendung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 zu wertenden Ausschüttung nach § 12 KStG 1988 zum Abzugsverbot für die anfallenden Zinsen.*

*Gemäß § 7 Abs. 2 KStG ist das Einkommen nach dem EStG 1988 zu ermitteln. Nach § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Aufgrund des Zusammenhanges zwischen Schuldaufnahme und Ausschüttung fehlt es an der betrieblichen Veranlassung.*

Mit **Schriftsatz vom 5. Juni 2001** wurde die Stellungnahme der Betriebsprüfung der Bwin. zur Stellungnahme übersandt.

In Ihrer **Stellungnahme vom 10. Juli 2001 führte die Bwin.** im Wesentlichen aus:

*Dividenden bzw. Gewinnausschüttungen bei Kapitalgesellschaften haben bisher österreichweit ausschließlich die steuerliche Konsequenz, dass davon Kapitalertragssteuer einbehalten und abgeführt werden muss. Es ist uns kein einziger Fall bekannt, dass dabei zu erheben ist oder darauf Bedacht genommen werden muss, wie die Ausschüttung finanziert wird. Jedenfalls ist es die Regel, dass Ausschüttungen über negative Bankkonten erfolgen müssen und daher auch immer ein künftig erhöhter Zinsaufwand anfallen muss. Allerdings haben sich aber auch die vorher erzielten Gewinne auf den Bankkonten positiv niedergeschlagen.*

*Da wir für die Gewinnausschüttungen handelsrechtlich verpflichtet sind, sind diese Verbindlichkeiten bzw. Auszahlungen auch ausschließlich durch den Betrieb veranlasst.*

*Wir wollen auch, dem Gleichheitsgrundsatz entsprechend nur so behandelt werden, wie alle anderen Körperschaften auch. Das heißt:*

*1. KSt für den erzielten Gewinn (bei der Gewinnermittlung ist die Ausschüttung gemäß § 8 Abs. 2 KStG nicht abzugsfähig),*

*2. KEST für die Ausschüttungen. Eine weiterreichende exzessive Besteuerung, so wie seitens der BP vorgenommen, scheint uns gesetzlich in keiner Weise gedeckt, gerecht oder gewollt.*

*Die Anleihefinanzierung sollte übrigens für die Errichtung des Werkes in der ABI verwendet werden. Dort hat sich allerdings die geeignete Grundstückssuche bzw. Erwirkung der erforderlichen Bewilligungen immer wieder verzögert, sodass das Geld eben für die Gewinnausschüttung verwendet wurde. Diesen Sachverhalt im Zusammenhang mit unserer Firma ABJ wurde dem Betriebsprüfer auch eingehend geschildert und dargelegt, aber in keiner Weise gewürdigt. Wir ersuchen Sie daher nochmals höflichst, unserer Berufung, unter Einbeziehung der Begründung lt. Anfrage an BMF durch die ABB stattzugeben und gegebenenfalls nochmals mit einer Antwort seitens des BMF zu urgieren.*

In einer weiteren **Berufungsergänzung vom 11. Juli 2001** wurde angeführt:

*Im Zuge der Firmenstrukturänderungen am 1. Jänner 1997 nach dem Umgründungssteuerrecht wurde schon das, um die Ausschüttung vom 31. März 1995 verminderte Vermögen der Umwandlungsbilanz zu Grunde gelegt. Genau dieses Vermögen – Bilanzwerte war Grundlage für den Beginn unserer GesmbH & Co (KG). In diesem Zuge wurde sogar noch das verbliebene Reinvermögen unter der Bezeichnung "fiktive Gewinnausschüttung" der KESt unterworfen, obwohl dieses aus abgereiften Investitionsfreibeträgen stammte und daher auch bei natürlichen Personen auf Dauer steuerfrei bleiben sollte. Es kann daher bei der neuen Firma (GesmbH & Co) nicht mehr untersucht werden, woher welche Bilanzpositionen stammen, sondern ist ausschließlich genau das ausgewiesene Reinvermögen zum Stichtag Grundlage für alle weiteren steuerlichen Beurteilungen.*

*Ein ganz entscheidendes Indiz hierfür ist, dass bei anderen Umgründungen auch Vermögenswerte im Privatbereich zurückbehalten werden und darauf entfallende Verbindlichkeiten mit dem Firmenvermögen übernommen werden – ohne jegliche steuerliche Konsequenzen.*

*Das Umgründungssteuerrecht gilt aber für alle Strukturänderungen mit den gleichen steuerlichen Auswirkungen für alle und sind differenzierte Beurteilungen – etwa zurückverfolgen, woher welche Schulden stammen / wie lange zurück könnte das sein!? – keinesfalls vorgesehen oder geboten. Bei allen Umgründungsvorgängen ist eben ausschließlich die Umwandlungs- bzw. Einbringungsbilanz maßgeblich.*

*Unter Berücksichtigung der vorgebrachten Gründe ersuchen wir Sie daher nochmals unseren Berufungen vollinhaltlich stattzugeben.*

Mit **Vorlagebericht vom 12. Juli 2001** wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Auch hinsichtlich der Folgejahre 2000 und 2001 wurde eine Betriebsprüfung durchgeführt und entsprechend deren Feststellungen zum Einen der Zinsaufwand für Anleihenverbindlichkeiten mit derselben Begründung wie in den Jahren 1997 bis 1999 nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Darüber hinaus wurde für das Jahr 2001 der Säumniszuschlag, hervorgerufen durch die verspätete Zahlung von KEST betreffend Gewinnausschüttungen, nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

**Gegen die Feststellungsbescheide 2000 und 2001 wurde mit Schriftsatz vom 4. Oktober 2004 ebenfalls Berufung erhoben.**

Hinsichtlich der Begründung betreffend die Anleihenzinsen der Betriebsausgaben wurde im Wesentlichen auf die Begründung der Vorjahre verwiesen. Ergänzend wurde auf die Ausführungen Beisers in der österreichischen Steuerzeitung (ÖStZ 2002/171, 96 ff) verwiesen.

Hinsichtlich des Säumniszuschlages betreffend KEST wurde in der Berufung ausgeführt:

*In der Niederschrift zur Schlussbesprechung wird unter Punkt 13. als Begründung für die Versagung der Abzugsfähigkeit des Säumniszuschlages betreffend verspätend abgeführte KEST lediglich Folgendes ausgeführt:*

*"Lt. Feststellung der Betriebsprüfung können Ausgaben, welche im Zusammenhang mit nichtabzugsfähigen Aufwendungen entstehen, steuerlich nicht geltend gemacht werden. Der Säumniszuschlag ist daher außerbücherlich hinzuzurechnen."*

*In der Begründung findet sich kein Hinweis, auf welche Bestimmungen des KStG bzw. EStG sich die Finanzverwaltung hinsichtlich der Frage der Nichtabzugsfähigkeit des Säumniszuschlages beruft. In Frage kommen unseres Erachtens folgende Tatbestände:*

- 1. § 12 Abs. 1 Z 6 KStG bzw. § 20 Abs. 1 Z 6 EStG, wonach u.a. Steuern vom Einkommen und sonstigen Personensteuern nicht abzugsfähig sind,*
- 2. § 8 Abs. 2 KStG, wonach u.a. Gewinnausschüttungen als steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendungen anzusehen sind, die die Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage nicht schmälern bzw.*
- 3. § 12 Abs. 2 KStG bzw. § 20 Abs. 2 EStG, wonach u.a. Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 EStG im Zusammenhang stehen, nicht abzugsfähig sind.*

*Die §§ 12 Abs. 1 Z 6 KStG bzw. 20 Abs. 1 Z 6 EStG sind unseres Erachtens aus folgenden Gründen nicht einschlägig:*

*Nach der Rechtsprechung sind Nebenansprüche zu Personensteuern, wie z.B. Säumniszuschläge ebenso wie die Hauptschuld (= Personensteuer) selbst gemäß*



*§ 12 Abs. 1 Z 6 KStG bzw. § 20 Abs. 1 Z 6 EStG nicht abzugsfähig (VwGH vom 26. November 1996, 92/14/0078).*

*UE umfasst das Abzugsverbot jedoch lediglich eigene Personensteuern und Nebenansprüche (wie z.B. den Säumniszuschlag) zu eigenen Personensteuern. Ein Vergleich mit der analogen Thematik der Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer durch den Dienstgeber unterstreicht diese Auffassung eindeutig: Die Lohnsteuer ist – weil eben keine Personensteuer des Dienstgebers sondern des Dienstnehmers – auf Ebene des Dienstgebers steuerlich zur Gänze als Betriebsausgabe abzugsfähig: Betriebsausgabe ist auf Ebene des Dienstgebers der Bruttolohn und nicht der um die Lohnsteuer verminderte Lohnaufwand. Wäre den § 12 Abs. 1 Z 6 KStG bzw. § 20 Abs. 1 Z 6 EStG das Verständnis beizumessen, dass auch fremde Personensteuern (wie die Lohnsteuer) vom Abzugsverbot erfasst wären, dann könnte der Dienstgeber immer nur die um die Lohnsteuer verminderten Lohn- und Gehaltsaufwendungen als Betriebsausgabe abzusetzen. Dass dies nicht der Fall ist, braucht wohl an dieser Stelle nicht näher dargelegt zu werden. Kommt nun ein Dienstgeber seiner Verpflichtung zur Abfuhr der Lohnsteuer verspätet nach und resultiert daraus ein Säumniszuschlag für den Dienstgeber, so ist dieser auf Ebene des Dienstgebers ebenso wie die Lohnsteuer selbst als Betriebsausgabe abzugsfähig, weil er eben keinen Nebenanspruch zu einer fremden Personensteuer ist.*

*Überträgt man die eben angestellten Überlegungen auf den vorliegenden Fall, so ergibt sich Folgendes: Kommt – wie im gegenständlichen Fall – der gemäß § 95 Abs. 3 EStG zur Einbehaltung und Abfuhr der KEST-Verpflichtete seiner Abfuhrverpflichtung zu spät nach, so sind die aus dieser Verspätung resultierenden Säumniszuschläge auf Ebene des Abfuhrverpflichteten abzugsfähig, weil im Zusammenhang mit einer fremden Personensteuer (nämlich jener des Empfängers der Gewinnausschüttung, für diesen wird die Einkommensteuer in Form der KEST von der dem Gewinn ausschüttenden Gesellschaft einbehalten und abgeführt) stehen. Der Säumniszuschlag hat in diesem Zusammenhang Pönalcharakter für die verspätete Erfüllung der Verpflichtung zur Abfuhr einer fremden und nicht für die verspätete Leistung einer eigenen (gemäß § 12 Abs. 1 Z 6 KStG nicht abzugsfähigen) Personensteuer. Aufgrund des Zusammenhanges des Säumniszuschlages mit einer fremden Personensteuer (der KEST des Ausschüttungsempfängers) ist dieser auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft als Betriebsausgabe abzugsfähig.*

*An der Nichtanwendbarkeit des § 12 Abs. 1 Z 6 KStG bezüglich des Säumniszuschlages ändert auch die Tatsache nichts, dass die KEST selbst auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft keine Betriebsausgabe darstellt.*

*Grund für die Nichtabsetzbarkeit der KESt als solche ist nämlich nicht die Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 6 KStG, sondern jene des § 8 Abs. 2 KStG. Es ist daher in weiterer Folge klarzustellen, dass diese Bestimmung einer Abzugsfähigkeit des Säumniszuschlages betreffend KESt nicht entgegensteht.*

*Die eben angesprochene Bestimmung des § 8 Abs. 2 KStG ist unseres Erachtens aus folgenden Gründen nicht einschlägig:*

*Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 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.*

*§ 8 Abs. 2 KStG verankert für den Bereich der KöSt das Prinzip der Unbeachtlichkeit der Einkommensverwendung: Wertabgaben an die Gesellschafter, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, somit causa societatis geleistet werden, vermögen den Gewinn der Gesellschaft nicht zu beeinflussen. Insbesondere vermindert somit die Ausschüttung des Gewinnes das steuerpflichtige Einkommen der Gesellschaft nicht (die Ausschüttung ist aus dem um die KöSt verringerten Gewinn zu bestreiten); vgl. dazu auch Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 8. Auflage, Tz 975).*

*Würde der Gesetzgeber für Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften keine KESt-Pflicht statuieren, so müsste der Ausschüttungsempfänger die erhaltene (und auf Ebene der Kapitalgesellschaft nicht abzugsfähige) Bruttoausschüttung im Veranlagungswege der Besteuerung zuführen. Da jedoch der Steuergesetzgeber Ausschüttungen im Wege des KESt-Abzuges durch die ausschüttende Gesellschaft besteuert, ist der in jeder Bruttoausschüttung enthaltene KESt-Anteil auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft nicht abzugsfähig. Der Grund für die Nichtabzugsfähigkeit der KESt auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft liegt somit nicht in der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 6 KStG, sondern vielmehr in der Tatsache, dass die KESt Teil der als Einkommensverwendung zu beurteilenden (Brutto) Ausschüttung ist.*

*Dass der Säumniszuschlag betreffend KESt nicht unter das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 6 KStG fällt, wurde bereits oben dargestellt. Es ist daher an dieser Stelle lediglich zu prüfen, ob die Bestimmung des § 8 Abs. 2 KStG soweit interpretiert werden kann, dass auch die Bezahlung eines Säumniszuschlages wegen zu später Abfuhr der aus einer Ausschüttung resultierenden KESt eine steuerliche unbeachtliche Einkommensverwendung darstellt:*

*Dass die Bezahlung des Säumniszuschlages weder eine offene noch eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter (§ 8 Abs. 2 1. Teilstrich) darstellt, ist eindeutig. Offene Ausschüttungen sind Ausschüttungen aufgrund von Gewinnverteilungsbeschlüssen*

*oder gesetzlichen Gewinnverteilungsregeln, weiters Ausschüttungen auf Genussrechte und Partizipationskapital. Eine verdeckte Ausschüttung liegt – im Gegensatz zum Fall der Übernahme der KEST des Anteilsinhabers durch die ausschüttende Gesellschaft – ebenfalls nicht vor, weil der Säumniszuschlag ein Anspruch der Finanzverwaltung gegenüber der abfuhrverpflichtenden ausschüttenden Gesellschaft und nicht gegenüber dem die Ausschüttung empfangenden Gesellschafter ist. Die Gesellschaft begleicht daher mit der Bezahlung des Säumniszuschlages eine eigene Verbindlichkeit und nicht eine Verbindlichkeit des Gesellschafters. Nur die Übernahme einer Verbindlichkeit des Gesellschafters durch die Gesellschaft könnte grundsätzlich zur Annahme einer verdeckten Ausschüttung führen.*

*Bei der "Entnahme" im Sinne des § 8 Abs. 2 2. Teilstrich handelt es sich um die Einkommensverteilung eigentümerloser Körperschaften, wie Sparkassen, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Vereine, Anstalten, Stiftungen, Fonds oder Betriebe gewerblicher Art. Auch diese Bestimmung vermag die Qualifikation des Säumniszuschlages betreffend verspätet abgeführter KEST somit nicht zu tragen.*

*Bleibt noch zu prüfen, ob durch die Bezahlung des Säumniszuschlages betreffend KEST eine Einkommensverwendung in anderer Weise (§ 8 Abs. 2 3. Teilstrich) vorliegt. Der herrschenden Meinung zu Folge sind insbesondere die nichtabzugsfähigen Aufwendungen im Sinne des § 12 KStG unter der Einkommensverwendung in anderer Weise zu verstehen. Da jedoch die Bestimmung des § 12 KStG die im gegenständlichen Fall der Bezahlung des Säumniszuschlages betreffend KEST nicht umfassen (siehe oben), ist auch § 8 Abs. 2 3. Teilstrich nicht einschlägig.*

*Der bloß mittelbare Zusammenhang des Säumniszuschlages mit einer steuerneutralen Einkommensverwendung (der Gewinnausschüttung) ist unseres Erachtens für die Versagung der Abzugsfähigkeit nicht ausreichend:*

*Zunächst ist festzuhalten, dass sich weder in den Körperschaftssteuer Richtlinien noch in der Literatur oder Judikatur Hinweise darauf finden, als Aufwendungen im Zusammenhang mit steuerneutralen Einkommensverwendungen nicht abzugsfähig wären.*

*Die gelebte Praxis unterstreicht das Fehlen diesbezüglicher Hinweise: Würde die Bestimmung des § 8 Abs. 1 bzw. 2 KStG derart über ihren Wortlaut hinaus interpretiert werden, so würde dies im Extremfall bedeuten, dass bspw. Beratungskosten im Zusammenhang der steuerlichen Gewinnermittlung (im Zusammenhang mit einer Personensteuer) steuerlich nicht abzugsfähig wären. Eine derart extensive Interpretation der genannten Bestimmungen ist unseres Erachtens weder vom Gesetzgeber gewollt noch entspricht sie der gelebten Finanzverwaltungspraxis.*

*Als Zwischenergebnis kann daher festgehalten werden, dass die Bestimmungen des § 8 Abs. 2 KStG keine geeignete Rechtsgrundlage für die Versagung der Abzugsfähigkeit eines aus einer verspäteten Kapitalertragssteuerabfuhr resultierenden Säumniszuschlages darstellt.*

*Die Bestimmungen der §§ 12 Abs. 2 KStG bzw. 20 Abs. 2 EStG sind u.E. aus folgenden Gründen nicht einschlägig:*

*Die genannten Bestimmungen statuieren ein Abzugsverbot für Aufwendungen im Zusammenhang mit endbesteuerten Kapitalerträgen im Sinne des § 97 EStG. Wer Empfänger endbesteuerter Kapitalerträge ist, darf die mit diesen Kapitalerträgen im Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht von der Steuer absetzen.*

*Da die den Gewinn ausschüttende Kapitalgesellschaft nicht Empfängerin sondern Schuldnerin der Kapitalerträge ist, können ihr entstehende Aufwendungen im Zusammenhang mit der Gewinnausschüttung (hier Säumniszuschlag für die zu spät entrichtete KEST) bei ihr nicht von den Bestimmungen der §§ 12 Abs. 2 KStG bzw. 20 Abs. 2 EStG erfasst sein. Sinn der genannten Bestimmungen ist es nämlich eine Doppelbegünstigung des Kapitalerträge Empfangenden zu vermeiden. Einer Besteuerung mit dem 25 %igen Steuersatz steht ausgabenseitig das Abzugsverbot gegenüber.*

*Des Weiteren enthält § 12 Abs. 2 KStG bzw. 20 Abs. 2 EStG ein Abzugsverbot für Aufwendungen im Zusammenhang nicht steuerbaren bzw. steuerfreien Einnahmen. Diese Bestimmung ist im gegenständlichen Fall nicht einschlägig, weil es sich bei der Ausschüttung bzw. der Abfuhr der KEST aus der Sicht der ausschüttenden Gesellschaft nicht um eine Einnahme sondern um eine steuerneutrale Einkommensverwendung handelt.*

*Aus den bisherigen Ausführungen lässt sich somit zusammenfassend festhalten: Es finden sich weder im EStG noch im KStG Bestimmungen, die eine geeignete Grundlage für die von der Finanzverwaltung behauptete Nichtabzugsfähigkeit des Säumniszuschlages betreffend verspätet abgeführter KEST bilden könnten. Der in Rede stehender Säumniszuschlag ist somit steuerlich abzugsfähig. Dementsprechend stellen wir den Antrag, die im Zuge der Betriebsprüfung betreffend die Kalenderjahre 2000 bis 2002 unter Punkt 13. der Niederschrift über die Schlussbesprechung vorgenommene außerbücherliche Zurechnung in Höhe von 137.679.000,00 S im Kalenderjahr 2001 rückgängig zu machen.*

*Auf dieser Basis der angeführten Begründung beantragen wir die Festsetzung des steuerlichen Gewinnes wie folgt:*

<i>Kalenderjahr 2000</i>	<i>10.354.786,00 S</i>
<i>Kalenderjahr 2001</i>	<i>378.267,00 S</i>

*Des Weiteren beantragen wir, die aus der geänderten Gewinnfestsetzung resultierende Änderung der auf die einzelnen Gesellschafter entfallenden Gewinnanteile entsprechend der Beilage vorzunehmen.*

*Weiters stellen wir den Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO vor dem Einzelreferenten. Einen Termin zur Erörterung der Sach- und Rechtslage sowie zur Beilegung des Rechtsstreites gemäß § 279 Abs. 3 BAO möchten wir an dieser Stelle gerne anregen.*

Mit **Vorlagebericht vom 30. März 2005** wurde auch die Berufung hinsichtlich der Feststellungsbescheide 2000 und 2001 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 20. März 2007 wurden die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat von der Berufungswerberin zurückgezogen.

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

#### **1. Zinsen für die Fremdfinanzierung der Ausschüttung als Betriebsausgabe**

Zum unstrittigen Sachverhalt wird auf die oben dargestellte Sachlage (in der Anfrage an das BMF) verwiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erk. vom 19. 12. 2006, GZ 2004/15/0122 zu dieser Frage Folgendes ausgeführt:

*Nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 (in der im Streitjahr geltenden Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl. I Nr. 142/2000) ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.*

*Durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 werden u.a. die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen.*

*§ 8 KStG 1988 ordnet im Abs. 2 an, dass es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung ist, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt, entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Der mit "Abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben" übertitelte § 11 KStG 1988 sieht im Abs. 1 Z. 1 vor, dass bei der Gewinnermittlung auch Aufwendungen als Betriebsausgaben im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 gelten, und zwar bei unter § 7 Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen die von ihnen zu tragenden Aufwendungen, soweit sie mit Einlagen und Beiträgen (§ 8 Abs. 1) in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Dem gegenüber sieht*

der mit "Nicht abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben" überschriebene § 12 leg. cit. vor, dass bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen die Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind (Z. 1).

Eine Fremdmittelaufnahme ist dann i.S.d. § 4 Abs. 1 und 4 EStG 1988 betrieblich veranlasst - und führt damit zu abzugsfähigen Fremdmittelkosten - wenn die aufgenommenen Mittel für betriebliche Zwecke Verwendung finden (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 30. September 1999, 99/15/0106, 0107, und vom 23. April 2001, 2001/14/0044). Fremdmittel, die der Finanzierung einkommensteuerlicher Entnahmen i.S.d. § 4 Abs. 1 EStG 1988 dienen, sind nicht betrieblich veranlasst. Eine Fremdmittelschuld gehört dann zum Betriebsvermögen, wenn Fremdmittel betrieblichen Einsatz gefunden haben.

Dem Beschwerdefall liegt die im Jahr 2000 getätigte Ausschüttung des Bilanzgewinnes 1998 einer GmbH zu Grunde. Diese Gewinnausschüttung ist mit einem Darlehen in Höhe von S 14 Mio. finanziert worden. Strittig ist, ob (bzw. in welchem Ausmaß) die Darlehenszinsen zu Betriebsausgaben führen.

Nach § 82 Abs. 1 GmbHG können die Gesellschafter ihre Stammeinlagen nicht zurückfordern; sie haben, solange die Gesellschaft besteht, nur Anspruch auf den nach dem Jahresabschluss als Überschuss der Aktiven über die Passiven sich ergebenden Bilanzgewinn, soweit dieser nicht aus dem Gesellschaftsvertrag oder durch einen Beschluss der Gesellschafter von der Verteilung ausgeschlossen ist.

Jeder Gesellschafter hat sohin grundsätzlich das Recht auf Ausschüttung des Gewinnes (vgl. Kastner/Doralt/Nowotny, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechts<sup>5</sup>, 433).

Gewinnausschüttungen von Körperschaften beeinflussen gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 das Einkommen der Körperschaft nicht. Dies ergibt sich schon aus dem System der Einkommensbesteuerung von Körperschaften, würde doch im Falle eines Abzuges des Gewinnes grundsätzlich keine Besteuerungsgrundlage verbleiben. Für offene Ausschüttungen folgt aus § 82 Abs. 1 GmbHG der Anspruch der Gesellschafter auf den Bilanzgewinn. Die Gewinnausschüttung stellt zwar eine gesellschaftsrechtliche Maßnahme dar; ihr kommt allerdings eine Sonderstellung zu: ohne den Anspruch auf Gewinnausschüttung würde auch die Kapitalzufuhr für den betrieblichen Bereich der Körperschaft unterbleiben. Sie steht damit in Zusammenhang mit der Kapitalüberlassung durch die von der den Betrieb führenden Körperschaft zu unterscheidenden Gesellschafter.

Die Gewinnausschüttung steht im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb, gilt sie doch die durch die Gesellschafter erbrachte Kapitalüberlassung ab. Zwar bedingt es das System einer Körperschaftsbesteuerung, die Ausschüttung des Gewinnes an sich von jeder Auswirkung auf das Einkommen der Körperschaft auszuschließen, solches gilt aber nur für den Gewinn bzw. die Gewinnausschüttung an sich, nicht aber für die Aufwendungen der Fremdfinanzierung der Gewinnausschüttung. Die Fremdfinanzierung steht in Zusammenhang mit dem Anspruch der das Kapital überlassenden Gesellschafter auf Auszahlung des Gewinnes. Es spricht daher nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nichts dagegen, die Finanzierungsentscheidung zur Befriedigung des Anspruches auf Gewinnausschüttung (Finanzierung der Zahlung durch Eigen- oder Fremdmittel) im

*betrieblichen Bereich zu belassen. Im Falle einer Fremdfinanzierung stellen die Zinsen Betriebsausgaben dar.*

*Zu einem anderen Ergebnis führt die Fremdfinanzierung der Zurücknahme der überlassenen Mittel, nämlich die fremdfinanzierte Einlagenrückzahlung i.S.d. § 4 Abs. 12 EStG 1988 an den Gesellschafter als contrarius actus zur Einlagengewährung:*

*Wird Stammkapital einer Kapitalgesellschaft herabgesetzt und zurückgewährt, liegt der Fall einer Einlagenrückzahlung vor (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Jänner 1984, 83/14/0130). Im Erkenntnis vom 19. Februar 1991, 87/14/0136, hat der Verwaltungsgerichtshof trotz des Fehlens eines Kapitalherabsetzungsbeschlusses eine handelsrechtliche Gewinnausschüttung als Einlagenrückzahlung gewertet, weil die Gesellschaft Gewinne noch niemals erwirtschaftet hatte. Im Erkenntnis vom 11. August 1993, 91/13/0005, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, einer Kapitalherabsetzung komme nur im Rahmen der Beweiswürdigung Bedeutung zu, weil sie in qualifizierte Weise die Vermutung rechtfertige, dass im Einzelfall tatsächlich Einlagen und nicht erwirtschaftete Gewinne ausgeschüttet werden (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 1993, 91/13/0011).*

*Den eben zitierten Erkenntnissen liegt die Auffassung zu Grunde, dass auch unabhängig von einer gesellschaftsrechtlichen Kapitalherabsetzung eine Rückzahlung von eingelegtem Kapital erfolgen könne, dass aber im Einzelfall entsprechende Sachverhaltsfeststellungen zu treffen seien. Die für die Sachverhaltsfeststellung maßgebliche Beweislage hat sich seit dem Inkrafttreten des Rechnungslegungsgesetzes geändert, weil dieses in der Handelsbilanz den Ausweis der Einlagen als Kapitalrücklagen vorsieht (§ 229 Abs. 2 HGB). Seither kann im Einzelfall der Nachweis geführt werden, ob erwirtschaftete Gewinne oder eingezahltes Kapital zur Ausschüttung gelangt (vgl. Hofstätter/Reichel, Tz. 1 zu § 4 Abs. 12 EStG 1988). Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 hat der Gesetzgeber in § 4 Abs. 12 EStG 1988 Regelungen über die Einlagenrückzahlung getroffen.*

*Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes führt die Fremdfinanzierung einer Einlagenrückzahlung nicht zu Betriebsausgaben. Während mit der Ausschüttung des erwirtschafteten Gewinnes die Überlassung von Kapital durch einen Gesellschafter abgegolten wird und insofern ein betrieblicher Zusammenhang angenommen werden kann, stellt die Rückgewährung des überlassenen Kapital eine reine gesellschaftsrechtliche Maßnahme dar, deren Fremdfinanzierung, wie die Fremdfinanzierung einer Entnahme i.S.d. § 4 Abs. 1 EStG 1988, nicht zu Betriebsausgaben führt.*

*Die belangte Behörde hat in Verkennung der Rechtslage den Betriebsausgabenabzug für die Fremdfinanzierung der Ausschüttung von vornherein abgelehnt. Auf der Grundlage ihrer unrichtigen Rechtsauffassung hat sie nicht geprüft, ob allenfalls ein Teil der Gewinnausschüttung auf Einlagenrückzahlungen zurückzuführen ist und in welchem Ausmaß Fremdkapitalzinsen eben diesem Teil zuzuordnen sind.*

*Die belangte Behörde hat damit ihren Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet; er war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.*

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich der Ansicht des Verwaltungsgerichtshofs an. Der Berufung war daher in der Frage der Betriebsausgabeneigenschaft der Zinsen betreffend die Fremdfinanzierung der Gewinnausschüttung Folge zu geben.

## **2.SZ als Betriebsausgabe**

Im vorliegenden Fall wurde von der Berufungswerberin die Gewinnausschüttung an die Gesellschafter vorgenommen. Der sich daraus ergebenden Pflicht der Berufungswerberin, Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% der Gewinnausschüttung an das Finanzamt abzuführen, wurde von der Berufungswerberin nicht zum Fälligkeitszeitpunkt, sondern verspätet nachgekommen. Entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen wurde der Berufungswerberin ein Säumniszuschlag vorgeschrieben.

Dieser Säumniszuschlag wurde von der Berufungswerberin als Betriebsausgabe abgezogen. Von der Betriebsprüfung wurde dazu festgestellt, dass Nebenansprüche (§ 3 Abs. 2 BAO) zu Steuern vom Einkommen und zu sonstigen Personensteuern nicht abzugsfähig sind. Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO) solcher Abgaben, wie Säumniszuschläge (VwGH v. 26.11.1996, 92/14/0078) seien daher ebenfalls nicht abzugsfähig.

Das Finanzamt folgte der Ansicht der Betriebsprüfung und ließ den Abzug der Säumniszuschläge nicht als Betriebsausgabe zu. Dagegen richtet sich die Berufung.

Grundsätzlich ist den Ausführungen der Betriebsprüfung zu folgen, dass Nebenansprüche (§ 3 Abs. 2 BAO) zu Steuern vom Einkommen und zu sonstigen Personensteuern nicht abzugsfähig sind. Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO) solcher Abgaben, wie Säumniszuschläge (VwGH v. 26.11.1996, 92/14/0078) sind daher ebenfalls nicht abzugsfähig.

Im zitierten Erk. des Verwaltungsgerichtshofes handelt es sich um den Fall, dass ein Rechtsanwalt Säumniszuschläge betreffend seine persönliche Einkommensteuer bei seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt absetzen wollte. In diesem Fall ist eindeutig, dass die Einkommensteuer eine persönlich den Abgabepflichtigen betreffende Steuer ist.

Im vorliegenden Fall handelt es sich jedoch um die Kapitalertragsteuer auf eine Gewinnausschüttung der Körperschaft.

Die Kapitalertragsteuer ist grundsätzlich eine Erhebungsform der Einkommensteuer des Empfängers der Kapitalerträge, welche zum Teil mit Endbesteuerungswirkung ausgestattet ist, jedoch u.U. Vorauszahlungscharakter hat und (z.B. bei niedrigen Einkommen) bei der Veranlagung der Einkommensteuer angerechnet wird.

Unter diesem Aspekt ist die Kapitalertragsteuer jedenfalls als persönlich den Empfänger der Kapitalerträge betreffende Form der Einkommensteuer zu sehen. Aus der Sicht des Empfängers der Kapitalerträge ist sie jedenfalls eine Personensteuer.



Anderes ergibt sich aus der Sicht der zum Abzug von Kapitalertragsteuer verpflichteten Körperschaft. Der gemäß § 95 EStG 1988 zum Abzug der Kapitalertragsteuer Verpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Zur Beantwortung der Frage, ob es sich aus der Sicht des haftenden Abzugsverpflichteten bei der Kapitalertragsteuer um eine Personensteuer handelt oder nicht, ist die Frage zu beantworten, ob die die Haftungs- und Abzugsverpflichtung verursachende Auszahlung der Kapitalerträge dem betrieblichen Bereich der Berufungswerberin zuzurechnen ist oder nicht. Auslösender Sachverhalt ist im vorliegenden Fall die Auszahlung von Gewinnausschüttungen.

Im Erk. vom 19.12.2006, 2004/15/0122 hat der Verwaltungsgerichtshof zur Stellung von Gewinnausschüttungen (betrieblich oder nichtbetrieblich) Folgendes ausgeführt:

*Gewinnausschüttungen von Körperschaften beeinflussen gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 das Einkommen der Körperschaft nicht. Dies ergibt sich schon aus dem System der Einkommensbesteuerung von Körperschaften, würde doch im Falle eines Abzuges des Gewinnes grundsätzlich keine Besteuerungsgrundlage verbleiben. Für offene Ausschüttungen folgt aus § 82 Abs. 1 GmbHG der Anspruch der Gesellschafter auf den Bilanzgewinn. Die Gewinnausschüttung stellt zwar eine gesellschaftsrechtliche Maßnahme dar; ihr kommt allerdings eine Sonderstellung zu: ohne den Anspruch auf Gewinnausschüttung würde auch die Kapitalzufuhr für den betrieblichen Bereich der Körperschaft unterbleiben. Sie steht damit in Zusammenhang mit der Kapitalüberlassung durch die von der den Betrieb führenden Körperschaft zu unterscheidenden Gesellschafter.*

*Die Gewinnausschüttung steht im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb, gilt sie doch die durch die Gesellschafter erbrachte Kapitalüberlassung ab. Zwar bedingt es das System einer Körperschaftsbesteuerung, die Ausschüttung des Gewinnes an sich von jeder Auswirkung auf das Einkommen der Körperschaft auszuschließen, solches gilt aber nur für den Gewinn bzw. die Gewinnausschüttung an sich, nicht aber für die Aufwendungen der Fremdfinanzierung der Gewinnausschüttung. Die Fremdfinanzierung steht in Zusammenhang mit dem Anspruch der das Kapital überlassenden Gesellschafter auf Auszahlung des Gewinnes. Es spricht daher nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nichts dagegen, die Finanzierungsentscheidung zur Befriedigung des Anspruches auf Gewinnausschüttung (Finanzierung der Zahlung durch Eigen- oder Fremdmittel) im betrieblichen Bereich zu belassen. Im Falle einer Fremdfinanzierung stellen die Zinsen Betriebsausgaben dar.*

Der Verwaltungsgerichtshof kommt grundsätzlich zu der Ansicht, dass die Gewinnausschüttung in wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb steht. Auch der Unabhängige Finanzsenat kommt daher zu der Ansicht, dass die durch die **Auszahlung der Gewinnausschüttung** hervorgerufene Pflicht zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb steht. Somit ist die Kapitalertragsteuer aus der Sicht der die Gewinnausschüttung auszahlenden Berufungswerberin keine

Personensteuer, sondern eine im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb stehende Steuer.

Nebenansprüche ((§ 3 Abs. 2 BAO) insbesondere Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO) wie der Säumniszuschlag) unterliegen der gleichen Regelung wie die zu Grunde liegende Steuer.

Da die im vorliegenden Fall dem Säumniszuschlag zu Grunde liegende Steuer aus der Sicht der Berufungswerberin der betrieblichen Sphäre zuzurechnen ist, ist der Säumniszuschlag als Betriebsausgabe abzugsfähig.

**Der Berufung ist daher auch in diesem Punkt Folge zu geben.**

Insgesamt ergibt sich hinsichtlich der Feststellungsbescheide 1997 bis 2001 daher eine Stattgabe der Berufung.

Linz, am 12. April 2007