



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der HBB, vertreten durch Dr.K, vom 27. Juli 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 1. und 2. Juni 2006 betreffend Körperschaftsteuer 2003 und 2004 und Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2002 entschieden:

- (1) Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

- (2) Der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2004 sowie den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2002 wird teilweise Folge gegeben.

- (a) Körperschaftsteuer 2004:

Die Bemessungsgrundlage und die festgesetzte Abgabe beträgt:

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2004	Einkommen	145.862,05 €	Körperschaftsteuer	49.593,10 €
			Mindestköst	-1.750,00 €
			Abzugsbeträge	-955,80 €
			Abgabenschuld	46.887,30 €

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

(b) Die Kapitalertragsteuer wird für 2002 mit 22.487,00 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

1. Die Bw. (Firma HBB) wurde am 8. März 2000 gegründet, Gegenstand des Unternehmens sind Beratungsdienstleistungen (Unternehmensberatung, EDV), die Vermietung unbeweglicher und beweglicher Vermögensgegenstände und der Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen. Das Stammkapital von 35.000,00 € wurde vom Geschäftsführer HH zur Gänze einbezahlt.

2. Anläßlich einer abgabenbehördlichen Prüfung im Jahre 2006 betreffend die Veranlagungsjahre 2002 bis 2004 wurde Folgendes festgestellt:

- a. Am 18. Februar 2002 hätten HH und die Firma HBB vereinbart, 23.450 Stückaktien der Firma A. AG (an der auch HH zu 33,5% beteiligt war) mit einem Nennwert von 23.450,00 € um 1,00 € an die Bw. zu verkaufen.
- b. Mit selbem Tag habe die Bw. von HH Darlehen gemäß der Darlehensvereinbarung vom 8. Juni 2001 zum Nennwert übernommen. Diese Darlehensvereinbarung habe so ausgesehen, dass die Gesellschafter der A. AG (HH mit 33,5%, C mit 20%, M mit 20% und S mit 26,5%) entsprechend ihren Anteilen ein Gesellschafterdarlehen von 4.000.000,00 S an die A. AG gegeben hätten (Laufzeit 10 Jahre, jederzeitige Rückzahlung und 4,5% Zinsen).
- c. Die Gesellschafter der A. AG hätten in der Folge am 20. August 2001 eine Rückstehungserklärung wie folgt unterzeichnet:

Die Darlehensgeber hätten sich aufgrund der Rückstehungserklärung verpflichtet, die Darlehensvaluta weder ganz, noch teilweise zurückzufordern, solange nicht sämtliche anderen Gläubiger der Gesellschaft zur Gänze befriedigt seien. Sie hätten sich auch verpflichtet, keine den Rechtsbestand oder die Fälligkeit des Darlehens berührende Vereinbarungen zu treffen, die mit der Rückstehungserklärung in Widerspruch stünden. Dasselbe gelte für die Einleitung eines Konkurs- oder Ausgleichsverfahrens und für den Fall der Umgründung. Zusätzlich habe man vereinbart, dass das Darlehen vorübergehend – bis der Gesellschaft ein ausschüttungsfähiges Ergebnis zur Verfügung stehe – nicht verzinst werde. Erst ab dem angeführten Zeitpunkt erfolge wieder eine Verzinsung mit 4,5%.

d. Am 16. September 2002 sei weiters eine zuätzliche Kapitalzufuhr iHv 30.000,00 € von den Gesellschaftern der A. AG beschlossen worden, auf die Firma HBB sei ein Anteil von 10.050,00 € entfallen. Die geschilderten Geschäftsfälle seien im Jahr 2002 in die Bilanz aufgenommen worden.

e. Am 4. November 2003 sei ein Schreiben der HBB an den Geschäftsführer der früheren A. AG (nunmehr eine GmbH) ergangen, ob – nach einer realistischen Einschätzung – die A. GmbH so solvent sei, dass die Gesellschafterdarlehen zurückgezahlt werden könnten. Die Anfrage sei deshalb erfolgt, weil die einzige Beteiligung der A. GmbH – die HDK GmbH – am 28. Juli 2003 in Konkurs gegangen sei. Auf das Schreiben wurde geantwortet, dass trotz Sanierungsbemühungen in der HDK nicht daran zu denken sei, gegebene Gesellschafterdarlehen zurückzuführen und es aus kfm Vorsicht ratsam sei, eine entsprechende Wertberichtigung vorzunehmen.

In der Folge seien die Darlehen in der Bilanz zum 31. Dezember 2003 mit 33,33% wertberichtet worden. 2004 habe man die restliche Forderung (iHv. gesamt 107.431,60 €) an den Geschäftsführer der A. GmbH abgetreten (Verkauf um 5.000,00 €; Werberichtigung 2003 mit 35.452,00 € und 2004 mit 71.979,60 €).

f. Prüferfeststellung: Der Darlehenskauf vom 18. Februar 2002 sei nicht als fremdüblich zu bezeichnen und stelle eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Eine fremde GmbH hätte ihrem Gesellschafter keine höchst ungünstige und völlig unbesicherte und nachrangige Darlehensforderung einer notleidenden Firma zum vollen Nennwert abgekauft (s dazu die Rückstehungserklärung). Es erfolge auch keine Verzinsung des Darlehens, sondern nur eine Verzinsung analog dem ausschüttungsfähigen Ergebnis. Habe eine Gesellschaft von Anfang an aufgrund bestimmter Umstände mit dem Ausfall der Forderungen zu rechnen, oder lägen nicht einmal die Mindestvoraussetzungen für ein Darlehen vor, so sei eine verdeckte Ausschüttung gegeben (VwGH 26. September 1985, 85/14/0079). Zum Zeitpunkt des Darlehenskaufes sei diese vA verwirklicht (Darlehen und Nachschuss 107.431,60 €, abzügl. geschätzter Wert 7.431,60 € = 100.000,00 €. Davon 25% = 25.000,00 € KESt).

3. Gegen die aufgrund der BP ergangenen Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004 und den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend KESt 2002 (vom 1. und 2. Juni 2006, zugestellt am 7. und 8. Juni 2006) wurde von der HBB mit Schreiben vom 27. Juli 2006 innerhalb verlängerter Frist Berufung eingelegt:

Man stelle den Antrag, die steuerliche Hinzurechnung der Wertberichtigung von 35.452,00 € für 2003 und 64.548,00 € für 2004 (71.979,00 € abzügl. 7.431,00 €) zurückzunehmen.

Nach der Darstellung des ehemaligen Geschäftsführers HH, sei die Werthaltigkeit der Darlehensforderung der HBB im Jahr 2002 zweifelsfrei gegeben gewesen. Die Bewertung der

Forderungen an die A. AG im Jahresabschluss der HHB Ende 2002 sei ordnungsgemäß vorgenommen worden. Erst im November 2003 habe man erstmals erkennen können, dass die Rückführung infolge der Geschäftsentwicklung der A. AG nicht zeitgerecht durchgeführt werden könne. Die Wertberichtigungen der Jahre 2003 und 2004 seien durch wirtschaftl Entwicklungen erforderlich geworden, die dem allgemeinen unvorhersehbaren Unternehmensrisiko zuzuordnen seien.

Der Berufung waren diverse Unterlagen beigelegt.

(1) Stellungnahme des GF HH zum Sachverhalt Gesellschafterdarlehen A. AG (bzw A. GmbH):

Die Firma HBB GmbH sei im März 2000 zeitgleich mit der A. AG gegründet worden. Zielsetzung sei es neben der Beratungsleistung, allfällige maßgebliche Beteiligungen und andere ertragsorientierte Vermögensgegenstände in die GmbH zu bringen. Das Beteiligungsausmaß von HH habe 19.600 Stückaktien (Grundkapital 70.000,00 €) betragen. Die anderen Aktionäre der A. AG seien Gesellschaften oder Stiftungen gewesen. Am 5. April 2001 habe HH weitere 3.850 Stückaktien der A. AG erworben.

Geschäftsziel der A. AG bei Gründung und für den weiteren Verlauf sei es gewesen, nicht profitable Unternehmen zu erwerben und durch deren Sanierung Gewinnausschüttungen zu lukrieren bzw Gewinne aus dem Verkauf der sanierten Unternehmungen zu erwirtschaften. In der A. AG – als reiner Holdinggesellschaft – sei in den ersten Jahren nach der Gründung mit einer nicht gewinnbringenden Geschäftsentwicklung zu rechnen gewesen. Um dennoch liquid zu bleiben, habe man am 8. Juni 2001 Gesellschafterdarlehen zugeführt. Der Anteil von HH daran habe 1.340.000,00 S (97.381,60 €) betragen. Die Gesellschafterdarlehen (Beilage I) hätten aus Bilanzierungsgründen am 20. August 2001 als nachrangig erklärt werden müssen. Weiters habe man die Verzinsung solange ausgesetzt, bis ein ausschüttungsfähiges Ergebnis vorgelegen sei (Beilage II).

Zu Beginn des Jahres 2002 habe sich abgezeichnet, dass durch die Optionsvereinbarungen für die Firma B. und durch die aussichtsreichen Verhandlungen betreffend Übernahme der HD- Gruppe (konsolidiertes Eigenkapital 2.500.000,00 € - ohne die erheblichen stillen Reserven im Immobilienbereich Raum Wien – Beilage III) ab dem Jahr 2003 die A. AG ausschüttungsfähig sein werde. Zu diesem Zeitpunkt sei HH Alleinvorstand der A. AG gewesen.

Am 18. Februar 2002 habe HH – in Folge des als beträchtlich einzuschätzenden Gewinnpotenzials der A. AG – die 23.450 Stückaktien inklusive dem Gesellschafterdarlehen an die HBB GmbH übertragen.

Die A. AG sei im September 2002 rückwirkend zum Stichtag 31. Dezember 2001 in eine GmbH umgewandelt worden. Weiters seien der Firma am 16. September 2002 gesamt 10.050,00 € Kapital in Form eines weiteren Gesellschafterdarlehens zugeführt worden (Beilage IV).

Während der Zeit als Alleinvorstand bzw Geschäftsführer der A. AG habe HH die Verhandlungen betreffend Übernahme der Firma B. eingefädelt. Obwohl von Beginn an Klarheit darüber geherrscht habe, dass Dr. M. den Optionsvertrag bezüglich Firma B. habe abschließen wollen, hätten sich die Verhandlungen über den Zeitraum von Dezember 2001 bis November 2002 hingezogen, da Dr. M. im Hinblick auf seine umfangreichen anderen geschäftlichen Tätigkeiten in Russland, China, Polen, Deutschland, Ungarn usw. diesem Geschäftsfall keine zeitliche Priorität eingeräumt habe.

Der Optionsvertrag (Beilage V) zwischen der A. GmbH und der Firma B. sei am 28. November 2002 unterfertigt worden, Laufzeit 18 Monate. Da die Firma B. zum Zeitpunkt der Ausverhandlung des Optionsvertrages über mehrere Jahre bereits Jahresnettogewinne von 200.000,00 € erzielt habe, sei der Wert der Option mit rund 1.200.000,00 € bis 1.500.000,00 € anzunehmen gewesen.

Zusammenfassend könne festgestellt werden, dass erwartungsgemäß die ersten Jahre nach der Gründung der A. AG mit Verlusten bilanziert worden seien, dass jedoch im ersten Quartal 2002 aufgrund der angeführten Geschäftsfälle ab dem Jahr 2003 mit Dividendenausschüttungen zu rechnen gewesen sei.

In Folge von Meinungsverschiedenheiten betreffend die strategische Ausrichtung der A. GmbH habe die HBB am 23. Juni 2003 die Anteile an der A. GmbH an die restlichen Gesellschafter abgetreten. In diesem Abtretungsvertrag (Beilage VI) sei auch vereinbart worden, dass die Gesellschafterdarlehen im Verhältnis der seinerzeitigen Beteiligung rückzuführen seien. Als Ausgleich für die Nachrangigkeit der Forderung iHV. 107.000,00 € an die A. GmbH, sei die der A. GmbH eingeräumte Option bezüglich der Firma B. auf die HBB übertragen worden bzw habe man vereinbart, dass die A. GmbH auf jedes Ergebnis aus diesem Vorgang verzichte.

Dass die Option am 29. Dezember 2003 (beglaubigt am 2. Januar 2004) von der HBB um nur 400.000,00 € habe verkauft werden können (Beilage VII), sei auf einen nicht vorhersehbaren schlechten Geschäftsverlauf der Firma B. im Jahr 2003 zurückzuführen. Aus der Veräußerung dieses Optionsrechtes seien bei der HBB 360.000,00 € im Jahr 2004 vereinnahmt worden.

Die Geschäftsentwicklung der HD sei im Jahr 2003 aufgrund der Insolvenz eines Beteiligungsunternehmens der Gruppe nicht plangemäß verlaufen. Im November 2003 sei die HBB darüber informiert worden, dass vom Standpunkt der A. GmbH aus, diese derzeit nicht in der Lage sei, die gegebenen Gesellschafterdarlehen zurückzuführen (Beilage VIII). Dies sei

der Anlass für die Wertberichtigung der Darlehensforderung iHV. 35.452,00 € im Jahresabschluss 2003 gewesen.

Im März 2004 sei der Gesellschafter-Geschäftsführer der A. GmbH an die HBB herangetreten, um die an die A. GmbH bestehende Forderung zu kaufen. HH vermute, dass er den Fremdgläubiger aus dem Bilanzbild habe entfernen wollen. Da die Ertragsflüsse aus der Optionsvereinbarung mit der Firma B. mittlerweile fixiert gewesen seien, habe die HBB die Forderung um 5.000,00 € verkauft. Diese Transaktion habe zum Abgang des Restbuchwertes der Forderung in Höhe von 71.979,60 € im Jahresabschluss 2004 geführt.

Aus den Erläuterungen sei erkennbar, dass die Bewertung der Darlehensforderung an die A. AG im Jahresabschluss 2002 der HBB ordnungsgemäß gewesen sei. Die späteren Wertberichtigungen in den Jahren 2003 und 2004 seien durch wirtschaftliche Entwicklungen erforderlich geworden, die dem allgemeinen unvorhersehbaren Unternehmensrisiko zuzuordnen seien.

Weder HH, noch ein fremder Dritter hätte im Zeitpunkt des Erwerbes der Darlehensforderung oder der Bilanzerstellung Zweifel an der Werthaltigkeit bzw Einbringlichkeit der Forderung haben müssen.

(2) Darlehen der Gesellschafter an die A. AG:

Die Gesellschafter der A. AG geben entsprechend ihren Anteilen an der Gesellschaft der A. AG ein Gesellschafterdarlehen iHv 4.000.000,00 S. Laufzeit des Darlehens 10 Jahre, von der A. AG jederzeit rückzahlbar, Zinsen 4,5% p.a. (Datum 8. Juni 2001).

(3) Rückstehungserklärung zur Vereinbarung vom 8. Juni 2001 (Beilage II):

Gemäß Darlehensvereinbarung vom 8. Juni 2001 haben die Gesellschafter HH, C, M und S Gesellschafterdarlehen in Höhe von 4.000.000,00 S an die A. AG gewährt. Für das Darlehen wurde nur eine Laufzeit von 10 Jahren und eine Verzinsung von 4,5% p.a. vereinbart.

Die Darlehensgeber verpflichten sich nunmehr, die Darlehensvaluta weder ganz noch teilweise zurückzufordern, solange nicht sämtliche anderen Gläubiger der Gesellschaft zur Gänze befriedigt sind. Weiters verpflichten sie sich, keine den Rechtsbestand oder die Fälligkeit dieses Darlehens berührende Vereinbarungen zu treffen, die mit der Rückstehungserklärung in Widerspruch stehen. Auch für den Fall der Einleitung eines Konkurs- oder Ausgleichsverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft, erklären die Darlehensgeber ihr Einverständnis, dass Zahlungen zur Rückführung des Darlehens erst geleistet werden, wenn sämtliche sonstigen Zahlungsverpflichtungen der Gesellschaft zur Gänze erfüllt sind und es die wirtschaftliche und finanzielle Lage der Gesellschaft erlaubt. Auch für den Fall einer Umgründung verzichten die Darlehensgeber auf ihr Recht, das Darlehen teilweise oder zur

Gänze zurückzufordern, solange nicht die Befriedigung sämtlicher anderer Gläubiger sichergestellt ist.

Zusätzlich vereinbaren die Darlehensgeber mit der Gesellschaft, dass das Darlehen vorübergehend nicht verzinst wird und zwar solange, bis der Gesellschaft ein ausschüttungsfähiges Ergebnis zur Verfügung steht. Mit dem 1. Januar nach dem Abschlussstichtag, an dem ein solches ausschüttungsfähiges Ergebnis zur Verfügung steht, erfolgt wieder die Verzinsung mit 4,5% p.a. (Datum 20. August 2001).

(4) Bilanzdarstellungen der HD-Gruppe (Beilage III).

(5) Einladung zu einer Kapitalzufuhr in die A. AG (Beilage IV - Auszug):

Sehr geehrte Gesellschafter. Beliegen finden sie eine Aufstellung der derzeit absehbaren Zahlungsein- und Ausgänge bis Dezember 2002. Aus der Aufstellung ist ersichtlich, dass die Verrechnung der Honorare an die HD-Gruppe bis Jahresende weiterhin in unveränderter Höhe notwendig ist und im Zeitraum August und September eine Liquiditätslücke von rund 25.000,00 € besteht. Ich darf sie hiermit ersuchen, zur Abdeckung dieser Liquiditätslücke einen Liquiditätszuschuss (am besten in Form eines verzinslichen Gesellschafterdarlehens) im Verhältnis ihrer Anteile einzubringen (Anteil HBB 10.050,00 €).

(6) Optionsvertrag zwischen Dr. M. und der A. GmbH (Beilage V - Auszug):

Präambel:

Dr. M. ist in der Lage, über die Firma B. zu verfügen und diese zu dem in diesem Vertrag vereinbarten Vorgehen zu veranlassen. Dr. M. tritt für das vertragskonforme Verhalten der Firma B. als Vertragspartner dieses Vertrages ein.

Die Übernehmerin (A. GmbH) beabsichtigt, den Erwerb des Unternehmens der abtretenden Gesellschafterin (Firma B.). Diese wird zu diesem Zweck ihr Unternehmen in eine zu gründende Gesellschaft mbH, an der sie ausschließlich selbst beteiligt ist, übertragen und ihren Geschäftsanteil der Übernehmerin zum Nennbetrag der Stammeinlage abtreten.

Optionsvereinbarung:

Die abtretende Gesellschaft räumt hiermit für sich und ihre Rechtsnachfolger der Übernehmerin das Recht ein, durch einseitige Erklärung die folgende Vereinbarung über die Abtretung ihres Geschäftsanteiles an der Unternehmensträgerin in Kraft zu setzen. Die Übernehmerin nimmt diese Rechtseinräumung an.

Abtretung:

Die abtretende Gesellschafterin tritt hiermit den in § 1 beschriebenen Geschäftsanteil ab. Als Kaufpreis wird der Nennbetrag der zur Gänze geleisteten Stammeinlage der

Unternehmensträgerin von 35.000,00 € zuzüglich etwaige Gewinnanteile sowie versteuerte Rücklagen vereinbart (Datum 28. November 2002).

(7) Abtretungsvertrag betreffend Geschäftanteile der A. GmbH im Wert von 23.450,00 € (Stammeinlage) um 1,00 € (Beilage VI - Auszug).

In Punkt 7 ist dazu festgehalten, dass die A. GmbH eine ihr eingeräumte Option bezüglich der Firma B. ... falls möglich, auf die HBB übertragen wird und aus diesem Vorgang auf jedes Ergebnis verzichtet. Sollte die Übertragung nicht möglich sein, werden sämtliche der A. GmbH zugehenden Erträge an die HBB herauszugeben sein.

(8) Vereinbarung zum Optionsverkauf durch HBB vom 29. Dezember 2003 (Beilage VII).

(9) Verständigung durch die A. GmbH, dass eine Rückführung der Darlehen nicht möglich ist (Beilage VIII).

4. Die Betriebsprüfung nahm am 2. Oktober 2006 Stellung zur Berufung:

a. HH habe 23.450 Stückaktien an die HBB um 1,00 € verkauft und das bestehende Darlehen zum Nennwert übertragen. Hier liege ein Mißverhältnis zwischen dem Wert des Darlehens und dem Wert der übertragenen Aktien vor.

b. Die Rückstehungserklärung vom 20. August 2001 enthalte einige äußerst ungünstige Klauseln (Darlehen vor der Befriedigung der anderen Gläubiger nicht rückfordern, keine fixe Verzinsung). Ein fremder Dritter hätte höchst ungünstige und völlig unbesicherte Darlehensforderungen einer notleidenden Firma zum Nennwert nicht abgekauft.

5. Mit Schreiben vom 5. Dezember 2006 erfolgte eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP:

HH habe die Rechtsvorgänge in zeitlicher Reihenfolge dargestellt. Berücksichtige man die mit dem Geschäftsvorgang zusammenhängenden Kosten, so sei dieser mit einem Gewinn von rund 77.000,00 € abgeschlossen worden. Er sei auch ordnungsgemäß versteuert worden.

Die BP habe diesen Geschäftsvorgang in seine Teile zerlegt und lediglich den für sie positiven Teil – die Option betreffend Firma B. – berücksichtigt, während der negative Teil (die Werberichtigung) der Darlehensforderung keine Berücksichtigung gefunden habe.

Im Zeitpunkt des Ankaufs der Darlehensforderung habe keinesfalls mit einer derartigen Wertminderung gerechnet werden können. Auch bei strenger Auslegung des Niederstwertprinzips könne von der Finanzverwaltung nicht erwartet werden, dass in der Zukunft liegende Ereignisse im Zeitpunkt von Geschäftsabschlüssen vorhergesehen werden könnten. Dabei verweise man auf EStR Rz 2374.

Bei der Vorgangsweise der BP könnte man sich des Eindrucks nicht erwehren, dass hier nur fiskalistische Gesichtspunkte im Vordergrund stünden, während eine objektive Gesetzesanwendung in den Hintergrund trete.

6. Am 19. März 2007 wurde die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004 und den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend KEST 2002 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung übermittelt.

7. Folgende Unterlagen sind für die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes zusätzlich heranzuziehen:

Schreiben der A. GmbH vom 9. Mai 2006 an die HBB (Auszug): Da die Werthaltigkeit der Forderungen gegen die A. AG (bzw GmbH) im Februar 2002 in Frage gestellt werde, erlaube man sich dazu Stellung zu nehmen.

Die im Jahr 2001 bereitgestellten Finanzmittel seien Ende 2001 zweckichtig für die Sanierung von Beteiligungsgesellschaften der A. AG verwendet worden, mit dem Ziel Renditen zu erwirtschaften. Diese Beteiligungen schienen sich bis Ende 2002 auch entsprechend stabil bis positiv zu entwickeln, auch wenn aufgrund der Anfangsverluste der A. AG selbst die Eigenmittel der AG verbraucht gewesen seien.

Daher sei auch die Bilanz der A. AG für 2001 erstellt und vom Wirtschaftsprüfer mit dem uneingeschränkten Beteiligungsvermerk versehen worden. Für die Ausleihungen habe man damals noch keinen Abwertungsbedarf gesehen. Auch der Aufsichtsrat habe am 22. März die Bilanz abgesegnet. Die Forderungen der HBB gegen die A. AG sei daher im Februar 2002 jedenfalls als werthaltig zu beurteilen gewesen. Abweichungen der geplanten Sanierungen von der Planung in einer zur Sanierung übernommenen Beteiligungsgesellschaft seien erst Ende des Jahres 2002 erkennbar gewesen. In den übrigen Beteiligungsgesellschaften seien aber noch beträchtliche Eigenmittel und stille Reserven gegeben gewesen, sodass kein Zweifel an der Zahlungsfähigkeit der A.-Gruppe gegeben gewesen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Strittig ist ausschließlich, ob die von der Bw. durchgeführten Wertberichtigungen zu der von HH übernommenen Darlehensforderung an die A. AG (und dem ergänzenden Darlehen) zu einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter HH führen können.
2. Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihren Grund in der Anteilsinhaberschaft haben. Voraussetzung für die verdeckte Ausschüttung ist das objektive Tatbild der Bereicherung des

Anteilsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person und das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung. Zu prüfen ist weiters, ob ein Vorteilsausgleich vorliegt, also der dem Gesellschafter zugewendete Vorteil durch Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft ausgeglichen wird.

3. Nach den vorliegenden Unterlagen ergibt sich folgende zeitliche Übersicht über die Ereignisse der Jahre 2001 bis 2004:

April 2001	Erwerb der Aktien der A. AG durch HH (23.480 Stück).
8. Juni 2001	Gesellschafterdarlehen an die A. AG in Höhe von 4.000.000,00 S
20. August 2001	Rückstehungserklärung der Gesellschafter der A. AG.
18. Februar 2002	HHB kauft 23.480 Stück Aktien und Darlehen von HH
16. September 2002	Nachschuss Darlehen 10.050,00 €, Umwandlung A. AG in GmbH.
28. November 2002	Optionsvertrag betr. Firma B. unterfertigt.
23. Juni 2003	Anteile der A. GmbH von der HBB an die Gesellschafter der A. GmbH abgetreten.
28. Juli 2003	Konkurs der HDK GmbH
4. November 2003	Anfrage an A. GmbH wegen Rückführung der Darlehen, da die HD-Gruppe die einzige Beteiligung der A. GmbH sei.
März 2004	Herantreten des GF der A. GmbH an die HBB um die Darlehensforderung zu kaufen.

4. a. Die Bw. begründet das Nichtvorliegen einer verdeckten Ausschüttung (vA) vor allem damit, dass die wirtschaftliche Situation bei der A. AG zu Beginn des Jahres 2002 so aussichtsreich gewesen sei, dass ab 2003 Ausschüttungen zu erwarten waren. Dies hätte sich insbesondere durch die Optionsverhandlungen mit der Firma B. und die Verhandlungen zur Übernahme der HD-Gruppe ergeben. Die Käufe der Firma HBB im Februar 2002 seien aufgrund des beträchtlichen Gewinnpotentials der A. AG zustande gekommen. Von den späteren Geschäftsentwicklungen im November 2003 habe man zu diesem Zeitpunkt noch nichts wissen können.

b. Die Bw. vermengt mit dieser Argumentation die Frage des (möglichen) Wertes der gekauften Stückaktien im Februar 2002, mit der Frage des Vorliegens der Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der Darlehensübernahme durch die HBB (zwei getrennte Erwerbsvorgänge). Allfällige Gewinnerwartungen bei der Fa. A. AG müssen sich im

Aktienkaufpreis niederschlagen. Die von der Betriebsprüfung aufgeworfene Frage ist aber darauf gerichtet, ob eine zu HH fremde Firma ebenfalls in der vorangehend geschilderten Form das Darlehen von HH übernommen hätte. Die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft die das Darlehen erhalten hat, ist dabei nur ein Teilaspekt der dabei zu prüfenden Faktoren (siehe nachstehend). Die BP geht dabei – ohne dies dezidiert auszusprechen – davon aus, dass die vorliegende Darlehensübernahme (der HBB von HH) der eigenen Darlehenshingabe einer Kapitalgesellschaft vergleichbar ist und damit bestimmte Faktoren aufweisen muss, damit es nicht zu einer vA kommt. Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich dieser Ansicht an, da es wirtschaftlich keinen Unterschied machen kann, ob die Gesellschaft Darlehen selbst vergibt oder derartige Darlehen vom Gesellschafter übernimmt.

c. Maßgeblich für die Frage der vA ist demgemäß, ob die für eine Darlehenshingabe erforderlichen Voraussetzungen vorliegen oder nicht. Es kann nämlich schon die Darlehenshingabe (diesfalls Darlehensübernahme) eine vA sein, wenn von Anfang an mit dem Ausfall der Forderung gerechnet werden muss bzw die Mindestvoraussetzungen für ein derartiges Darlehen nicht vorliegen. Die entsprechenden Voraussetzungen können der ständigen Rspr des VwGH (zB vom 26.9.1985, 85/14/0079) entnommen werden (s auch KStR Rz 902 ff). So sind folgende Faktoren zu prüfen

- Rückzahlungstermin bzw Rückzahlungsvereinbarung
- Feststehende Zinsfälligkeit
- Bestehende Sicherheiten
- Bestimmter Kreditrahmen
- Wirtschaftliche Situation des Darlehensnehmers
- Geringe oder langfristige unübliche Darlehenstilgungen
- Hingegebene Beträge machen einen wesentlichen Teil des Grund- oder Stammkapitals aus, ausgenommen die Vergabe von Darlehen ist Unternehmensgegenstand

Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse.

d. Bezieht man die unter Punkt c genannten Faktoren in die Beurteilung mit ein, so ergibt sich folgendes Bild:

(1) Die übernommene Darlehenssumme beträgt 97.381,60 € (107.431,00 € abzüglich 10.050,00 €). Da das Stammkapital der HBB lediglich 35.000,00 € aufweist, ist die übernommene Darlehenssumme nicht als unbedeutend einzustufen. Die Vergabe von Darlehen gehört zudem nicht zum Unternehmensgegenstand der HBB.

(2) Die wirtschaftliche Situation der Darlehensnehmerin stellt sich wie folgt dar:

Geschäftszweck der A. AG (bzw GmbH) war nach der Darstellung von HH der Erwerb nicht profitabler Unternehmungen (sprich: Verlustunternehmen), deren Sanierung und die Lukrierung von Gewinnen durch Gewinnausschüttungen bzw deren Weiterverkauf.

Derartige Geschäftstätigkeiten sind unbestritten von Natur aus dem Hochrisikobereich zuzurechnen. Gerade die Sanierung von Verlustunternehmen führt oftmals dazu, dass die zur Sanierung angetretenen Firmen selbst in finanzielle Schwierigkeiten geraten. Wenn die Sanierung überhaupt gelingt, so liegen idR viele Verlustjahre vor dem Sanierungsunternehmen und es wird Risikokapital – meist in größerem Ausmaß – benötigt.

Im gegenständlichen Fall hat die A. AG selbst Verluste in den ersten Jahren erwartet (und auch erzielt), nach Darstellung der Firma vom 9. Mai 2006 war das Eigenkapital schon am Anfang aufgezehrt. Folge dieses Geldbedarfes für die Risikogeschäfte war offenkundig die Darlehenshingabe im Juni 2001 in Höhe von 4.000.000,00 S (290.691,33 €). Die von der Bw. angesprochenen positiven Geschäftsentwicklungen – nämlich der Optionserwerb Firma B. und die Übernahme der HD-Gruppe – waren im Zeitpunkt der Darlehensübernahme der HBB im Februar 2002 nur in Vorbereitung und noch nicht konkretisiert.

Aus der wirtschaftlichen Entwicklung der A. AG kann die Bw. demgemäß argumentativ nichts gewinnen, da die Firma verschuldet war und aus den angestrebten Geschäften im genannten Zeitpunkt höchstens Gewinnhoffnungen unbestimmter Art, aber keine konkreten Gewinnerwartungen aufweisen konnte.

Die Bewertung des Faktors "wirtschaftliche Entwicklung beim Darlehensnehmer" kann daher bestenfalls als neutral (mit + - 0) angesehen werden.

Dem steht aber folgendes negative Faktum gegenüber: Die darlehensgebenden Gesellschafter der A. AG haben mit der Rückstehungserklärung vom 20. August 2001 sich selbst als (damaligem) Darlehensgeber in eine wenig aussichtsreiche Lage gebracht (und damit auch den nachfolgenden Darlehensgeber).

(3) Die Rückforderung wurde durch die Rückstehungserklärung quasi auf unbestimmte Zeit verschoben. Zwar ist es zulässig, die Rückzahlung an konkrete Gewinnausschüttungen der Gesellschaft zu binden (so auch KStR Rz 902). Im vorliegenden Fall ist die Bindung aber – in noch viel diffuserer Weise – an die Befriedigung sämtlicher anderer Gläubiger gebunden und damit de facto bis in unabsehbare Zukunft. Der Begriff "sämtliche Gläubiger zur Gänze" – auch wenn er auf den ersten Augenblick als erschöpfend dargelegt erscheint – hätte zumindest weiter konkretisiert werden müssen, denn die volle Befriedigung aller Gläubiger ist schon bei einer in "normalen" Geschäftssegmenten tätigen Firma nur ausnahmsweise vorstellbar. Bei einer Verlustfirmen sanierenden Unternehmung wird diese Situation vermutlich

überhaupt nicht eintreten können. Damit hätten es aber die Darlehensgeber in der Hand, die Darlehen nicht zurückzufordern bzw. bräuchte die A. AG über lange Zeiträume nicht zurückzahlen. Diese Vertragsklausel wurde noch durch weitere Ergänzungen für Konkurse, Ausgleiche und Umgründungen verschärft. Zudem binden sich die Darlehensgeber gleich nochmals und erklären auch die Unwirksamkeit aller dieser Vereinbarung entgegenstehenden weiteren Vereinbarungen, können also dieses wohl als "Knebelvertrag" zu bezeichnende Vertragswerk bei geänderter wirtschaftlicher Lage nicht einmal durch einen neuen Vertrag abändern.

Aufgrund dieser Umstände ist von einem feststehenden Rückzahlungstermin für die Darlehen nicht mehr auszugehen. Damit fehlt aber ein wesentliches Element eines anzuerkennenden Darlehensvertrages.

(4) Die darlehensgebenden Gesellschafter setzten außerdem schon zwei Monate nach Vergabe des Darlehens (Zuzählung Juni, Vereinbarung August 2001) die Verzinsung aus und banden diese in der Rückstellungsvereinbarung an ein ausschüttungsfähiges Betriebsergebnis der Gesellschaft. Sie verzichteten damit – ebenfalls auf längere und nicht absehbare Zeit – auf die von jedem Darlehensgeber zu Recht vom Darlehensnehmer verlangte Vergütung (Verzinsung). Dies ist umso unerklärlicher, als nach der Argumentation der Bw. selbst im Zeitpunkt Februar 2002 (also bei Darlehensübernahme) von einer Krise der A. AG nichts zu spüren und im Gegenteil ein "beträchtlich einzuschätzendes Gewinnpotential" gegeben gewesen sei. Für den Unabhängigen Finanzsenat ist daher nicht erklärlich, warum wenige Monate vorher für ein Darlehen nicht einmal die – ohnehin nicht übermäßige – Verzinsung hätte geleistet werden können bzw. warum im August 2001 bei diesem angeblich erwarteten Gewinnpotential darauf verzichtet wurde.

(5) Den aufliegenden Unterlagen ist eine Besicherung der darlehensübernehmenden Gesellschaft nicht zu entnehmen. Trotz der Übernahme von Darlehen mit einem dermaßen ungünstigen Vertragskonstrukt, hat die HBB von HH keinerlei Sicherheiten verlangt. Damit fehlt ein weiterer Eckpfeiler eines steuerlich anzuerkennenden Darlehensvertrages.

e. Wenn die Bw. ausführt, sie habe im Juni 2003 als Ausgleich für die Nachrangigkeit der Forderung die der A. AG eingeräumte Option übertragen erhalten, so kann ihr auch diese Abtretung nicht zum Erfolg verhelfen, weil eine vA aus dem Titel "Darlehenshingabe als verdeckte Ausschüttung" im Jahr der Hingabe (diesfalls im Jahr der Übernahme – also 2002) schlagend wird und nachfolgend nicht mehr saniert werden kann.

f. Sowohl objektives als auch subjektives Tatbild liegen nach Ansicht des Unabhängigen Fianzenates vor: Der Gesellschafter HH ist dadurch bereichert, dass ihm die Forderung zum vollen Wert abgekauft wurde, während die Gesellschaft das Darlehen wertberichtigen musste.

Da HH sowohl in der HBB als auch in der A. AG gesellschaftsrechtlich und als Geschäftsführer verankert war, mussten ihm die Umstände der Abtretung und der möglichen Risiken auch bekannt sein.

g. Zusammengefasst hat die HBB ein Darlehen übernommen, das ihr bei Übernahme weder eine Verzinsung garantierte, noch eine Rückzahlung in fremdüblichen Maßstäben. Der Gesellschafter erhielt die volle Abgeltung seiner Forderungen, ohne dass die HBB zu diesem Zeitpunkt Sicherheiten besessen hätte. Gegenüber einer fremden Person hätte die Gesellschaft ein Darlehen mit einer derartigen Vertragskonstruktion – zumal ohne jede Absicherung (bei einer Firma die sich in riskanten Märkten bewegt) - nicht übernommen. Die BP hat daher zu Recht eine vA angenommen.

5. Von der Finanzverwaltung wurde auch der Darlehensnachschuss von 10.050,00 € vom 16. September 2002 in die Berechnung der vA miteinbezogen. Einerseits wurde nach dem diesem Nachschuss zugrundeliegenden Schriftstück (Einladung zu einer Kapitalzufuhr in die A. AG) ein Liquiditätszuschuss in Form eines verzinslichen Gesellschafterdarlehens gewährt, für das die Rückstellungsverpflichtung nicht gelten kann. Andererseits wurde dieser Nachschuss von der HBB selbst an die A. AG gewährt, sodass nicht ersichtlich ist, wie bezüglich dieses (Nachtrags)Vertrages eine verdeckte Ausschüttung zustandegekommen sein soll. Der entsprechende Betrag ist somit aus der Berechnung der vA auszunehmen.

Die Beträge ermitteln sich daher wie folgt:

(1) Die Bemessungsgrundlage bei der Körperschaftsteuer 2004 vermindert sich um 10.050,00 € von 157.141,13 € auf 147.091,13 €.

(2) KESt:

Bemessungsgrundlage bisher	100.000,00 €
abzüglich	- 10.050,00 €
Summe	89.950,00 €
x 25%	
Steuer	22.487,00 €

Die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2003 war demgemäß abzuweisen, der Berufung gegen die KESt 2002 und Körperschaftsteuer 2004 war teilweise statzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt, 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 13. April 2007