

# TE Vwgh Erkenntnis 2004/10/21 2000/13/0179

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 21.10.2004

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §114;  
BAO §21 Abs1;  
BAO §22 Abs1;  
BAO §23 Abs1;  
B-VG Art18 Abs1;  
KStG 1988 §8;  
VwRallg;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):2000/13/0180

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde der C GmbH in W, vertreten durch ALTA Wirtschaftstreuhandgesellschaft, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in 1052 Wien, Grüngasse 16, gegen die Bescheide 1. der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IV) vom 29. Juni 2000, Zlen. RV/217-11/07/98 und RV/231-11/07/98, betreffend Körperschaftsteuer 1991 bis 1995, Gewerbesteuer 1991 und 1992 sowie Einheitswerte des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1992 und 1. Jänner 1993 (hg. Zl. 2000/13/0179), und

2. der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 29. Juni 2000, Zl. RV/229-11/07/98, betreffend Haftung bezüglich Kapitalertragsteuer 1991 bis 1995 (hg. Zl. 2000/13/0180), zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 763,80 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die beschwerdeführende GmbH war im Streitzeitraum im Rahmen der Erzeugung und des Handels mit Hard- und Softwareprodukten tätig. An ihrem Stammkapital waren die P. Anstalt in Vaduz mit 89,58 % und die M. Anstalt in Vaduz mit 10,42 % beteiligt.

In einem Bericht vom 20. November 1997 über eine abgabenbehördliche Prüfung für die Jahre 1993 bis 1995 wird ausgeführt, dass die P. Anstalt erstmals zum 22. September 1987 ein Darlehen an die Beschwerdeführerin in Höhe von 7 Mio. S gewährt habe. Durch Aufstockungen habe dieses Darlehen zum 16. November 1990 einen Betrag von 45,360.512,50 S erreicht. Zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1993 sei eine Darlehensverbindlichkeit in Höhe von 54,189.355,86 S in der Bilanz ausgewiesen gewesen, wobei die Differenz zum tatsächlich aufgenommenen Betrag die Zinsen für die Jahre 1987 bis 1993 bildeten. Das Stammkapital der Beschwerdeführerin habe im Prüfungszeitraum 28 Mio. S betragen. Zur Darlehensgewährung gebe es keinen Darlehensvertrag und keine Rückzahlungsvereinbarung. Die Verzinsung sei mit 4 % festgelegt. Für das Jahr 1988 sei bereits von einer früheren Betriebsprüfung und für die Jahre 1991 und 1992 von der Veranlagung eine verdeckte Einlage angenommen worden (für die Jahre 1991 und 1992 sei diesbezüglich noch ein Rechtsmittel offen). Die Betriebsprüfung schließe sich der Meinung des Finanzamtes an. Um zu gewährleisten, dass zumindest 20 % des Anlagevermögens durch Eigenkapital gedeckt seien, sei ein Teil der als Gesellschafterdarlehen ausgewiesenen Verbindlichkeit als verdeckte Einlage zu qualifizieren. Insoweit sei auch der verbuchte Aufwand für Zinsen nicht abzugsfähig und als verdeckte Ausschüttung zu werten.

Mit dem zur hg. Zl. 2000/13/0179 angefochtenen Bescheid wurden die Berufungen gegen die - nach Maßgabe der im Prüfungsbericht dargestellten rechtlichen Beurteilung ergangenen - Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1991 bis 1995, Gewerbesteuer 1991 und 1992 sowie Einheitswerte des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1992 und 1. Jänner 1993 als unbegründet abgewiesen und die erstinstanzlichen Bescheide abgeändert. Eine entsprechende Erledigung erfolgte mit dem zur hg. Zl. 2000/13/0180 angefochtenen Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 1991 bis 1995.

In dem zur hg. Zl. 2000/13/0179 angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, Verträge zwischen einer Gesellschaft und ihrem Gesellschafter müssten, um steuerlich anerkannt zu werden, klar und eindeutig sein, nach außen in Erscheinung treten und fremdüblichen Bedingungen entsprechen. Unklare Vertragsgestaltungen, insbesondere betreffend Rückzahlung und Verzinsung, seien etwa nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. April 1999, 97/13/0068, Anhaltspunkte dafür, dass kein echtes Gesellschafterdarlehen, sondern eine eigenkapitalersetzende Zuwendung vorliege.

Die Beschwerdeführerin habe vorgebracht, dass über die Gesellschafterdarlehen keine Vertragsurkunden errichtet worden seien, jedoch aus den vorgelegten "Nationalbank- und Gebührenunterlagen" alle Eckdaten eines Darlehensvertrages ersichtlich seien. Ein Darlehen sei grundsätzlich nach Ablauf der Laufzeit (im Beschwerdefall von 20 Jahren) "endfällig". Nach den vorgelegten Unterlagen sei ein fixer Prozentsatz an Zinsen von 4 % p. A. für die gesamte Laufzeit vereinbart. Die Verzinsung erfolge mangels gesonderter Vereinbarung "nach allgemeinem Verständnis" dekursiv jährlich per 31. Dezember. Dies sei auch durch die laufende Erfassung in der Buchhaltung und in den Jahresabschlüssen dokumentiert. Da die Beschwerdeführerin in den ersten Jahren über keine ausreichende Liquidität zur Zahlung der Zinsen verfügt habe, seien diese zuerst gestundet und auf laufende Rechnung gebucht worden (für die rückständigen Zinsen sei keine weitere Verzinsung vereinbart). Da die Zinsen laufend fällig gewesen seien, seien diese nicht dem Kapital zugeschlagen worden.

Lt. Berufungsschriftsatz vom 8. November 1994 sei mit den Zinszahlungen und der Kapitalrückführung (monatlich 250.000 S) erst ab 1994 begonnen worden, weil in den Vorjahren auf Grund der Verlustsituation nahezu keine Tilgungen durchgeführt worden seien. Lt. Vorhaltsbeantwortung vom 12. Jänner 2000 seien bis Ende 1995 4,250.000 S an Zinsen überwiesen worden.

Entgegen der von der Beschwerdeführerin vertretenen Ansicht - so die weiteren Ausführungen der belangten Behörde in dem zur Zl. 2000/13/0179 angefochtenen Bescheid - hielten die "vorgelegten Unterlagen hinsichtlich der Form und der vereinbarten Konditionen einem Fremdvergleich" nicht stand. Ein fremder Dritter hätte Darlehensbeträge in Millionenhöhe bei der angegebenen Laufzeit von 20 Jahren ohne schriftliche Vertragsurkunden (aus denen "klare und eindeutige Regelungen über die Verzinsung, Einräumung von Sicherheiten und hinsichtlich eines Tilgungsplanes bezüglich Rückzahlungstermine der Darlehensvaluta und Darlehenszinsen sowie konkrete Regelungen bezüglich der Rechtsfolgen bei allfälligem Terminverlust" hervorgingen) nicht zugezählt. Aus dem Hinweis, dass die Darlehensbeträge

mit 4 % p.A. zu verzinsen seien, sei nicht klar zu entnehmen, dass die mit Ablauf der jeweiligen jährlichen Verzinsungsperiode sofort fällig werdenden Zinsen je nach Liquiditätssituation der Beschwerdeführerin zinsfrei gestundet werden sollten (dem Gesamtaufwand an Zinsen für die Jahre 1987 bis 1997 von rd. 16 Mio. S - d. s. 35,57 % der aushaftenden Darlehensvaluta - stünden im Vergleich dazu relativ geringfügige Zinszahlungen im Ausmaß von insgesamt 4,250.000 S gegenüber). Dieses Fehlen ergänzender schriftlicher Vereinbarungen zeige auch, dass es der Beschwerdeführerin je nach Liquiditätslage freigestellt gewesen sei, zu welchen Zeitpunkten sie innerhalb einer Laufzeit von 20 Jahren Darlehens- bzw. Zinsentilgungen vornehme. Dass für die Beschwerdeführerin eine ernst zu nehmende und von der P. Anstalt auch im Klageweg durchsetzbare Rückzahlungsverpflichtung zum Zeitpunkt der Darlehenszuzahlung bestanden habe, sei damit zweifelhaft. Auf das von der Beschwerdeführerin bestrittene Missverhältnis von Eigen- und Fremdkapital komme es nach der Judikatur nicht mehr entscheidend an, wenn die behauptete Darlehensgestaltung für sich einem Fremdvergleich nicht standhalte. Abweichend von der Beurteilung durch die Abgabenbehörde erster Instanz seien die von der P. Anstalt der Beschwerdeführerin zugezählten Darlehensbeträge zur Gänze als Einlage und somit als Eigenkapital der Beschwerdeführerin zu werten. Da somit die in den Bilanzen ausgewiesenen Gesellschafterdarlehen nicht als Verbindlichkeiten anzuerkennen seien, sondern Eigenkapital darstellten, sei der im Berufungszeitraum verbuchte Zinsenaufwand nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig. Die tatsächlich unter dem Titel "Zinsen" an die P. Anstalt (ab 1992) zur Auszahlung gelangten Beträge in Höhe von insgesamt 4,250.000 S seien nach Maßgabe der Auszahlung in den einzelnen Berufungsjahren als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren. "Mangels Fremdkapitalcharakters" seien die zum jeweiligen Bewertungsstichtag als Verbindlichkeit gegenüber der P. Anstalt ausgewiesenen Darlehensvaluta inklusive der als gestundet ausgewiesenen Darlehenszinsen bei der Ermittlung der Einheitswerte des Betriebsvermögens nicht als Schuldposten zu berücksichtigen.

Zum Vorbringen der Beschwerdeführerin, sie habe auf Grund der Ergebnisse einer Betriebsprüfung für die Jahre 1987 bis 1989 auf Basis des Grundsatzes von Treu und Glauben davon ausgehen können, dass ab 1989 (für dieses Jahr sei von der damaligen Betriebsprüfung keine verdeckte Einlage mehr angenommen worden) die Frage der verdeckten Einlage bzw. Anerkennung der Gesellschafterdarlehen auch für zukünftige Zeiträume geklärt sei, sei darauf hinzuweisen, dass im Zuge der erwähnten Betriebsprüfung eine Prüfung der Darlehensverträge im Hinblick auf die Kriterien u. a. der Klarheit, Eindeutigkeit und Fremdüblichkeit nicht vorgenommen worden sei. Der Grundsatz von Treu und Glauben hindere die Behörde nicht, von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung oder Tatsachenwürdigung abzugehen.

In dem zur Zl. 2000/13/0180 angefochtenen Bescheid schloss sich die belangte Behörde im Hinblick auf die Haftung betreffend Kapitalertragsteuer für verdeckte Ausschüttungen der in dem zur Zl. 2000/13/0179 angefochtenen Bescheid getroffenen Beurteilung an.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Mitgliedern als betriebliche Vorgänge setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Es ist zu prüfen, ob die Zuwendung nach ihrem "inneren Gehalt" ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Im letzteren Fall ist die Leistung - ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung z.B. als Darlehen oder stille Beteiligung - als verdeckte Einlage anzusehen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Dezember 2000, 95/15/0127, mwN). Eine unklare Vertragsgestaltung, nämlich das Unterbleiben einer Vereinbarung über Rückzahlung bzw. Verzinsung, sind Anhaltspunkte dafür, dass kein echtes Gesellschafterdarlehen, sondern eine eigenkapitalersetzende Zuwendung vorliegt (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. April 1999, 97/13/0068, mwN).

Wie auch in der Beschwerde u.a. ausgeführt wird, kommt es bei der Beurteilung der Frage, ob Gesellschafterdarlehen dem Darlehensgeber die Position eines Fremdkapitalgebers vermitteln, auf eine Gesamtbetrachtung an. Bei dieser Gesamtbetrachtung kann der Beschwerdeführerin aber nicht darin gefolgt werden, wenn sie in der Beschwerde auch

die Meinung vertritt, bei der Gewährung der Gesellschafterdarlehen im Ausmaß von rd. 45 Mio. S und den nachträglich zinsfrei gestundeten Zinsen handle es sich um "zwei getrennt von einander zu beurteilende Sachverhalte".

Die belangte Behörde hat ihre Qualifikation der strittigen Gesellschafterdarlehen als verdeckte Einlagen auf die in der Judikatur entwickelten Kriterien zur steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern gestützt (und dabei insbesondere auf das hg. Erkenntnis vom 28. April 1999, 97/13/0068, Bezug genommen). Vor allem sah sie die Kriterien des Vorliegens von Vereinbarungen klaren und eindeutigen Inhalts sowie des Fremdvergleichs als nicht erfüllt an.

Zu Recht konnte die belangte Behörde davon ausgehen, dass es nicht den Gepflogenheiten zwischen Fremden entspricht, Darlehensbeträge in einer Höhe von insgesamt rd. 45 Mio. S mit einer Darlehenslaufzeit von 20 Jahren hinzugeben, ohne darüber eine schriftliche Urkunde mit den wesentlichen Darlehenskonditionen (etwa Tilgung, Verzinsung, Sicherheiten) zu verfassen. Warum diese langjährigen Darlehenshingaben lt. Beschwerde mit den auch in der Praxis häufig vorkommenden "Barvorlagen" von Banken vergleichbar sein sollten, die ebenfalls ohne gesonderte schriftliche Vertragsurkunde auch in mehrstelliger Millionenhöhe gewährt würden, macht die Beschwerde nicht einsichtig. Das an sich bereits ungewöhnliche Unterbleiben einer Tilgung vor dem Ablauf der 20-jährigen Darlehenslaufzeit hätte auch zumindest einer nach außen tretenden (schriftlichen) Klarstellung bedurft und es erscheinen hier Angaben über die Darlehenslaufzeit allein etwa in Gebührenanzeigen oder Meldungen an die Nationalbank keineswegs eindeutig. Es mag der Erfahrung des täglichen Lebens entsprechen, dass Darlehen in einem nicht unbeträchtlichen Ausmaß u.a. auch - wie z.B. Medienberichten über Insolvenzen zu entnehmen sei - von Kreditinstituten ohne entsprechende Sicherheiten gewährt werden. Das Fehlen jeglicher (eindeutiger und klarer) Vereinbarungen über Sicherheiten ist aber jedenfalls als fremdunüblich zu bezeichnen. Mit dem Beschwerdevorbringen, "dass jedenfalls alle Passiva im Verkehrswert des Aktivvermögens Deckung fanden", wird das Bestehen konkreter Sicherheiten nicht nachvollziehbar dargestellt und vor allem in keiner Weise klargelegt, in welcher Weise die Darlehensrückzahlung (zur Gänze) am Ende der 20-jährigen Darlehenslaufzeit sichergestellt sein sollte. Soweit die Beschwerdeführerin in einer Gegenäußerung zur Gegenschrift der belangten Behörde - unter Bezugnahme auf Judikatur des deutschen Bundesfinanzhofes - auch Sicherheiten durch Konzernbeziehungen ins Spiel bringen will (ohne diese allerdings in Bezug auf den vorliegenden Beschwerdefall konkret zu definieren), ist auf das im verwaltungsgerichtliche Verfahren geltende Neuerungsverbot nach § 41 Abs. 1 VwGG zu verweisen.

Zur mit einem fremdüblichen Darlehen wesensmäßig verbundenen Zinsenvereinbarung konnte sich die belangte Behörde darauf stützen, dass jedenfalls betreffend die zinsfreie Stundung der jeweils jährlich fälligen Zinsbeträge keine klaren Unterlagen vorlagen. Dass die belangte Behörde aus der in der Beschwerde auch eingeräumten Stundung der fälligen Zinsen auf Grund der Liquiditätslage (über Jahre hindurch und in Beträgen von mehreren Millionen S) den Schluss gezogen hat, es handle sich insgesamt um keine ernst gemeinte Darlehensverpflichtung der Beschwerdeführerin, begegnet ebenfalls keinen Bedenken in Richtung eines Widerspruches gegen die Denkgesetze oder die Lebenserfahrung.

Durfte damit die belangte Behörde bereits auf Grund der aufgezeigten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter vom Fehlen des Fremdkapitalcharakters der strittigen von der Beschwerdeführerin buchmäßig als Verbindlichkeiten behandelten Geldbeträge ausgehen, erübrigten sich die Überlegungen dazu, ob eine Umdeutung von Fremdkapital in (verdecktes) Eigenkapital etwa auch wegen eines Missverhältnisses zwischen dem Eigenkapital und dem auf Dauer benötigten Mittelbedarf oder der branchenüblichen Eigenkapitalquote in Betracht kam (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 2000, 95/15/0127).

Zum von der Beschwerdeführerin wiederholt (in der Beschwerde sowie vor allem in einer Ergänzung der Gegenäußerung zur Gegenschrift) vorgebrachten Verstoß gegen Treu und Glauben (wegen der Anerkennung der Darlehensbeträge in den Jahren 1989 und 1990 als Fremdkapital durch eine frühere Betriebsprüfung bzw. durch das Finanzamt habe die Beschwerdeführerin auch weiterhin auf eine diesbezügliche Beurteilung vertraut) ist darauf hinzuweisen, dass der Grundsatz von Treu und Glauben nur insoweit Auswirkungen zeitigt, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 7. Juni 2001, 98/15/0065), und dass ein solcher im Beschwerdefall für die Verwaltungsbehörde nicht vorlag. Im Übrigen ist die Behörde verpflichtet, von einer von ihr als unrichtig erkannten Beurteilung für noch nicht rechtskräftig veranlagte Jahre abzugehen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 26. Juni 2002, 98/13/0172), wobei auch der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine

bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, die Behörde nicht hindert, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 20. Dezember 2000, 98/13/0236).

Die Beschwerde (die zu dem zur hg. Zl. 2000/13/0180 angefochtenen Bescheid keine gesonderten Ausführungen enthält) war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG zur Gänze als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 21. Oktober 2004

#### **Schlagworte**

Rechtsgrundsätze Treu und Glauben erworbene Rechte VwRallg6/2

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2004:2000130179.X00

#### **Im RIS seit**

19.11.2004

#### **Zuletzt aktualisiert am**

11.07.2013

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)