

TE Vwgh Erkenntnis 1990/12/18 89/14/0133

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 18.12.1990

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §21;
EStG 1972 §27 Abs1 Z1;
KStG 1966 §8 Abs1;
KStG 1966 §8 Abs4;
UStG 1972 §1 Abs1 Z1;
UStG 1972 §4 Abs1;
UStG 1972 §4;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 89/14/0134 Besprechung in: ÖStZB 1991, 514;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Pokorny, Dr. Karger und Dr. Baumann als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerden der (Konkursmasse) Hotel N-GmbH vertreten durch den Masseverwalter gegen die Bescheide (Berufungsentscheidungen) der Finanzlandesdirektion für Salzburg 1. (Berufungssenat II) vom 26. Jänner 1989, Zl. 337-GA4-DZ/87, betreffend Umsatzsteuer 1979, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1979 bis 1984, 2. vom 21. April 1989, Zl. 137-GA4BK-DZ/87, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1979 bis 31. Dezember 1985, zu Recht erkannt:

Spruch

Der Bescheid vom 26. Jänner 1989 wird hinsichtlich der Jahre 1980 bis 1984 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bescheid vom 21. April 1989 wird hinsichtlich des Zeitraumes 1. Jänner 1980 bis 31. Dezember 1985 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 21.300,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Kostenmehrbegehr wird abgewiesen.

Begründung

Unternehmensgegenstand der Beschwerdeführerin war in den Streitjahren der Betrieb eines Hotels.

Am Stammkapital der Beschwerdeführerin in Höhe von S 10 Mio waren ab 1979 nachstehende Personen wie folgt beteiligt:

bis 7.6.1979:

N.H. S 9,400.000,--

I.GmbH S 600.000,--

ab 8.6.1979:

C.H. Ltd. (Schweiz) S 9,400.000,--

D.S. S 600.000,--

1980:

C.H. Ltd. S 8,000.000,--

R.B. (Schweiz) S 1,400.000,--

D.S. S 300.000,--

U.O. S 300.000,--

1981:

C.H. Ltd. S 8,000.000,--

R.B. S 1,400.000,--

U.O. S 600.000,--

ab 1.1.1982:

C.H. Ltd. S 8,600.000,--

R.B. S 1,400.000,--

Anlässlich einer 1986 bei der Beschwerdeführerin durchgeföhrten Betriebsprüfung wurden vom Prüfer unter anderem folgende Feststellungen getroffen:

1. TEILWERTABSCHREIBUNG "VERLORENER BAUAUFWAND"

Im Jahre 1979 wäre ein Betrag in Höhe von S 5,112.925,29 infolge Erlöschens der Baubewilligung betreffend "Abbruch des Altobjektes sowie Erweiterung des bestehenden Hotels" als "Teilwertabschreibung verlorener Aufwand" gewinnmindernd verbucht worden. Grund hiefür wäre gewesen, daß bis 31. Dezember 1979 mit den Bauarbeiten nicht begonnen worden sei. Weil ein Kostenaufwand von über S 5 Mio, ohne daß dafür eine einzige nach außen hin erkennbare Baumaßnahme gesetzt worden sei, nicht ohne weiteres glaubwürdig erscheine, wären vom Prüfer sämtliche diesen Vorgang betreffenden Unterlagen angefordert worden. Da ein Leistungsnachweis über den glaubhaft gemachten Betrag von S 2,412.005,-- (für Leistungen Dritter) hinaus nicht erbracht habe werden können, liege der Schluß nahe, daß von der damaligen Gesellschafterin I. GmbH ein überhöhtes Entgelt für die Baubetreuung in Rechnung gestellt worden sei, sodaß der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung wie folgt erwiesen erscheine:

Honorarnote I. GmbH vom 1.4.1979 S 3,985.099,--

davon Leistungen von Drittfirmen S 2,412,005,--

überhöhter Betrag (netto) S 1,573.094,--

plus darauf entfallende, nicht abzugsfähige

Vorsteuer (18 Prozent) S 283.156,92

verdeckte Gewinnausschüttung 1979 S 1,856.250,92

Auf Grund dieser Feststellungen sei auch die für das Jahr 1979 geltend gemachte Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG um S 283.156,92 zu kürzen gewesen.

Die auf Grund der verdeckten Gewinnausschüttung im Jahr 1979 in Höhe von S 371.250,-- anfallende Kapitalertragsteuer werde von der Gesellschafterin getragen, die Haftung der Beschwerdeführerin als Schuldnerin der Kapitalerträge ergebe sich aus § 95 EStG.

2. ZINSVERRECHNUNG A. GMBH

Vom Prüfer wurden folgende Beteiligungsverhältnisse an der Firma A. GmbH ab 1. Jänner 1979 festgestellt:

C.H. Ltd. (Schweiz)	S 90.000,-- (30 Prozent)
R.B. (Schweiz)	S 15.000,-- (5 Prozent)
N. AG (Schweiz)	S 100.000,-- (33 Prozent)
H. AG (Schweiz)	S 95.000,-- (32 Prozent)
	S 300.000,--

Einiger Verwaltungsrat der Firmen C.H. Ltd. und H. AG sei R.B.; Geschäftsführer der Firma A. GmbH und der Beschwerdeführerin sei A.O. Die Beteiligungsverhältnisse der Firmen N. AG und H. AG seien trotz schriftlicher Aufforderung des Finanzamtes und Hinweis auf die erhöhte Mitwirkungspflicht nicht bekanntgegeben worden.

Das Verrechnungskonto "A. GmbH" habe bei der Beschwerdeführerin folgende Entwicklung genommen:

1.1.1980	S 0,--
30.11.1980	S 3,286.952,--
30.11.1981	S 18,741.273,--
30.11.1982	S 30,265.959,--
30.11.1983	S 36,182.574,--

Da im Hinblick auf die steuerliche Beurteilung der Darlehensgewährung (näher bezeichnete) besondere Umstände vorliegen würden, die den Schluß zuließen, daß durch die Darlehenshingabe Eigenkapital ersetzt werden sollte, sei von einer verdeckten Einlage durch die Gesellschafterin C.H. Ltd. und den Gesellschafter R.B. auszugehen.

Weil eine Verzinsung von Eigenkapital steuerlich nicht anzuerkennen sei, seien die in den Jahren 1980 bis 1984 abgesetzten Zinsaufwendungen von insgesamt S 9,806.519,90 bei der Beschwerdeführerin nicht als Betriebsausgaben abzugängig und würden sie bei den Anteilsinhabern C.H. Ltd. und R.B. kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte gemäß § 93 EStG darstellen (verdeckte Gewinnausschüttung). Die Kapitalertragsteuer in Höhe von insgesamt S 1,961.130,90 werde von den Gesellschaftern getragen und betrage daher 20 Prozent; die Haftung der Beschwerdeführerin bestehet gemäß § 95 Abs. 1 EStG.

3. DARLEHENSRÜCKZAHLUNG A. GMBH

Aus der Annahme einer verdeckten Einlage ergebe sich konsequenterweise, daß beim Empfänger hinsichtlich der in den Jahren 1983 bis 1985 erfolgten Rückgewährung von Einlagen eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen sei. Da gemäß § 95 Abs. 1 EStG der Schuldner der im vorliegenden Fall vom 30. November 1983 bis 30. September 1985 zugeflossenen Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer mit 20 Prozent einzubehalten habe, werde die Beschwerdeführerin mittels Haftungsbescheides für die auf die Rückgewährung der verdeckten Einlagen an die Gesellschafter entfallende Kapitalertragsteuer in Höhe von insgesamt S 5,203.211,-- herangezogen.

Das Finanzamt schloß sich den Feststellungen des Prüfers an und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO entsprechende Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide für 1979 bis 1984, einen entsprechenden Umsatzsteuerbescheid für 1979 sowie Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend

Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1979 bis 31. Dezember 1985.

Hiegegen erhob die Beschwerdeführerin Berufung.

Am 5. Februar 1987 wurde über ihr Vermögen der Ausgleich, am 14. April 1987 der Anschlußkonkurs eröffnet.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung, soweit sie Bescheide für 1979 betraf, teilweise, im übrigen nicht Folge. Sie führte im wesentlichen aus:

1. TEILWERTABSCHREIBUNG "VERLORENER BAUAUFWAND"

Zwischen der Beschwerdeführerin und der bis 7. Juni 1979 mit 6 Prozent an ihr beteiligten I. GmbH sei am 17. Februar 1979 ein Betreuungsvertrag dahin abgeschlossen worden, das Bauvorhaben H. im Namen und für Rechnung des Bauherren vorzubereiten und durchzuführen. Dabei hätten die im § 3 des Betreuungsvertrages festgelegten Leistungen - a) Vorentwurf, b) Entwurf, c) Einreichung, d) Kostenberechnungsgrundlage, e) Ausführungs- und Detailzeichnungen, f) künstlerische Oberleitung, g) technische und geschäftliche Oberleitung - erbracht werden sollen.

Die von der Abgabenbehörde vorgenommene Einsichtnahme in die Bilanzen der I. GmbH habe ergeben, daß für Betreuungsleistungen der Beschwerdeführerin im Jahr 1978 S 9.100,-- und im Jahr 1979 S 2,183.685,42 (netto), somit insgesamt S 2,192.785,42 als Erlöse versteuert worden seien.

Die Beschwerdeführerin habe trotz mehrmaliger Aufforderung des Finanzamtes die Geschäftsunterlagen betreffend insbesondere die im Punkt d) und e) des Betreuungsvertrages aufgezählten Leistungen nicht vorlegen können, da sie behauptet habe, diese Unterlagen wären 1986 von ihrem Geschäftsführer vernichtet worden. Dies obwohl die Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung (1986) noch verpflichtet gewesen wäre, diese Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen aus 1979 aufzubewahren. Auf Grund des Verstoßes gegen diese Aufbewahrungspflicht sei die Abgabenbehörde berechtigt gewesen, im Wege der freien Beweiswürdigung Schlüsse auf die maßgeblichen Verhältnisse zu ziehen. Sie sei zur Auffassung gelangt, hinsichtlich der vom Prüfer bisher in Höhe von S 2,412.005,-- anerkannten Leistungen von Drittfirmen sei zwar keineswegs der volle Beweis geliefert worden, daß diese Leistungen tatsächlich auch erbracht worden seien, zumal diesbezüglich weder entsprechende Unterlagen vorgelegt worden seien und auch die Bekanntgabe der genauen Adressen und Leistungen dieser Drittfirmen von der I. GmbH verweigert worden sei.

Es erscheine aber dennoch nicht unglaublich, daß einerseits diese Leistungen der Drittfirmen auch tatsächlich erbracht worden seien und andererseits die I. GmbH darüber hinaus noch in gewissem Ausmaß weitere Eigenleistungen erbracht habe, zumal bei der Vergabe der Aufträge an die Drittfirmen zweifellos Verwaltungskosten bzw. sonstige Gemeinkosten angefallen sein dürften. Zu beachten sei in diesem Zusammenhang auch, daß die I. GmbH über eine eigene Planungsabteilung verfügt habe, sodaß es als durchaus wahrscheinlich und glaubhaft angesehen werden könne, daß im gewissen Umfang auch Planungsarbeiten von der I. GmbH durchgeführt worden seien.

In Ausübung der freien Beweiswürdigung erscheine es der belangten Behörde realistisch, zusätzlich zu den bereits vom Prüfer anerkannten S 2,412.005,-- noch weitere S 900.000,-- für die im Rahmen der Baubetreuung von der I. GmbH erbrachten und verrechneten Leistungen anzuerkennen. Im Ausmaß des darüber hinausgehenden Betrages halte die belangte Behörde daran fest, daß diesbezüglich von der I. GmbH ein überhöhtes Entgelt für die Baubetreuung in Rechnung gestellt worden sei, sodaß in diesem Ausmaß eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege.

Entgegen der von der Beschwerdeführerin vertretenen Auffassung, es wäre unrichtig, die Umsatzsteuer in Höhe von S 283.156,92 der Berechnungsgrundlage für die verdeckte Gewinnausschüttung hinzuzuschlagen, da diese nur als Durchlaufposten zu behandeln sei, sei auszuführen, daß infolge der im Ausmaß dieses Betrages vom Prüfer vorgenommenen Vorsteuerkürzung gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht als Durchlaufposten, sondern als voll gewinnmindernder Posten zu behandeln sei.

Dementsprechend ergaben sich (für 1979) geänderte Bemessungsgrundlagen.

2. ZINSVERRECHNUNG A. GMBH

Von der A. GmbH seien der Beschwerdeführerin im Zeitraum 30. November 1980 bis 30. November 1983 unter dem Titel der Darlehensgewährung insgesamt über S 36.000.000,-- an Geldmitteln zugeführt worden. Auf Grund des Umstandes, daß die C.H. Ltd. und R.B. seit 1980 sowohl Gesellschafter bei der Beschwerdeführerin als auch zu

insgesamt 35 Prozent Gesellschafter bei der A. GmbH gewesen seien, sei davon auszugehen, daß die "Darlehenshingaben" von einer Kapitalgesellschaft gewährt worden seien, die - infolge teilweise gleicher Gesellschafter - der Berufungswerberin nahe gestanden sei.

Wenn nun auf Grund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine verdeckte Gewinnausschüttung an nahestehende Personen bejaht werde, so sei es umgekehrt auch möglich, daß eine nahestehende Person in Form eines "Darlehens" einer Schwestergesellschaft Mittel zuföhre, die als verdecktes Stammkapital zu behandeln seien.

Gemäß § 21 BAO komme es nicht auf die äußere Erscheinungsform der Geldhingabe an, es sei vielmehr entscheidend, ob sich diese bei Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht als eine betriebsnotwendige Kapitalzuflöhr darstelle. Nach der Rechtsprechung könne eine von der zivilrechtlichen Erscheinungsform ("Darlehengewährung") abweichende steuerliche Beurteilung allerdings nur bei Vorliegen besonderer Umstände vorgenommen werden. Solche besonderen Umstände seien z.B. auffallendes Mißverhältnis zwischen Eigen- und Fremdkapital, Aufzehrung des Nominalkapitals durch Verluste und ausschließliche Finanzierung des gesamten Anlage- und Umlaufvermögens durch Gesellschafterdarlehen, kein vorübergehender, sondern dauernder Geldbedarf, keine Vereinbarung über Rückzahlung des "Darlehens".

Im Beschwerdefall seien diese Voraussetzungen für die Streitjahre aus folgenden Gründen als gegeben anzusehen:

Über die Gesellschafter C.H. Ltd. und R.B. sei die A. GmbH indirekt an der Beschwerdeführerin beteiligt. Hinsichtlich einer allfälligen weiteren Beteiligung der Firmen N. AG und H. AG an der C.H. Ltd. und damit indirekt an der Beschwerdeführerin sei - trotz Aufforderung amtliche Bestätigungen vorzulegen - keine Auskunft der Firmen N. AG und H. AG erteilt worden; es sei nur jeweils bestätigt worden, daß die Gesellschaft - nicht aber die Gesellschafter - weder direkt oder indirekt an der C.H. Ltd. bzw. an der Beschwerdeführerin beteiligt seien; amtliche Bestätigungen über die Gesellschafter seien trotz erhöhter Mitwirkungspflicht wegen Auslandsbeziehung nicht vorgelegt worden.

Weitere Verflechtungen zwischen den genannten Gesellschaften seien dadurch gegeben, daß sich die C.H. Ltd. mehrheitlich im Familienbesitz O. befindet; A.O. sei zugleich auch Geschäftsführer der A. GmbH; R.B. sei einziger Verwaltungsrat sowohl bei der C.H. Ltd. als auch bei der H. AG.

Das Stammkapital der Beschwerdeführerin habe in den Streitjahren 1980 bis 1984 jeweils unverändert S 10 Mio betragen. Auf Grund der vorliegenden Bilanzen stünden diesem Stammkapital allein Verbindlichkeiten aus "Darlehen" - somit bereits ohne Berücksichtigung der Verbindlichkeiten aus den Verrechnungskonten - in insgesamt folgender Höhe gegenüber:

1980: S 18,385.413,-- 1981: S 11,683.211,-- 1982:

S 12,344.712,-- 1983: S 11,413.263,-- und 1984

S 10,730.708,--.

Es sei daher bereits 1980 - somit ab Beginn der "Darlehengewährungen" durch die A. GmbH - ein auffallendes Mißverhältnis zwischen Eigen- und Fremdkapital gegeben gewesen; die Verbesserung der Situation hinsichtlich der Verbindlichkeiten aus "Darlehen" in den Folgejahren sei darauf zurückzuführen gewesen, daß die von der A. GmbH zugeführten Mittel zur teilweisen Abdeckung der offenen Darlehen anderer Gläubiger verwendet worden sei.

Die Beschwerdeführerin habe zu Beginn des Geschäftsjahres 1980 bereits Verlustvorträge in Höhe von insgesamt S 15,434.076,-- gehabt. Auch in den nachfolgenden Veranlagungsjahren seien jeweils weitere namhafte Verluste erklärt worden, sodaß zum 30. November 1983 bereits insgesamt Verluste in Höhe von S 42,080.046,-- vorgelegen seien. Das Stammkapital von S 10 Mio sei somit in den Streitjahren bei weitem durch die Verluste aufgezehrt gewesen. Es sei daher auf Grund der hohen Überschuldung der Beschwerdeführerin davon auszugehen, daß durch die von der A. GmbH ihr gewährten Mittelzuwendungen kein vorübergehender Geldbedarf habe abgedeckt werden sollen, sondern daß diese Mittel auf Dauer zur Verstärkung des Kapitals gewidmet gewesen seien.

Es gebe hinsichtlich der "Darlehengewährung" der A. GmbH weder Vereinbarungen über die Rückzahlung noch einen Tilgungsplan; auch sei - trotz der betragsmäßigen Höhe - keine hypothekarische Sicherstellung vorgenommen worden. Darüber hinaus gebe es auch keine schriftlichen Darlehensverträge, sodaß den Anforderungen der Rechtsprechung

des Verwaltungsgerichtshofes über die Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen nahen Angehörigen, die auch für die Nahebeziehungen zwischen Gesellschafter und juristischer Person Anwendung finden würden, nicht entsprochen worden sei.

Die Erlangung von Darlehen gleicher Größenordnung von gesellschaftsfremden Personen wäre unmöglich gewesen. Daran ändere auch der Umstand nichts, daß einerseits die bankmäßige Verzinsung der "Darlehen" erfolgt sei und andererseits die steuerliche Erfassung der Zinserträge bei der A. GmbH vorgenommen worden sei. Es sei nämlich geradezu der Regelfall, daß verdeckte Gewinnausschüttungen in zivilrechtlich anerkannten Formen stattfänden.

Da eine Verzinsung von (verdecktem) Eigenkapital steuerlich nicht anzuerkennen sei, seien die in den Jahren 1980 bis 1984 abgesetzten Zinsaufwendungen bei der Beschwerdeführerin nicht als Betriebsausgaben abzugfähig und stellten sie bei der A. GmbH als einer der Beschwerdeführerin nahestehenden Person, der diese Zuwendungen nur wegen der besonderen Beziehungen (teilweise identische Gesellschafter, gleicher Geschäftsführer) zugeflossen seien, eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, die der Kapitalertragsteuer unterliege. Die zunächst von der A. GmbH vorgenommene Verstärkung des Eigenkapitals bei der Beschwerdeführerin und die sodann dafür in Form der Zinsen bewirkte Vorteilsgewährung an die A. GmbH sei nämlich nur durch die Eigentümerstellung der Gesellschafter (C.H. ltd. und R.B.) sowohl bei der Beschwerdeführerin als auch bei der A. GmbH erklärbar.

3. DARLEHENSRÜCKZAHLUNGEN AN DIE A. GMBH

Gemäß § 27 Abs. 2 Z. 1 EStG gehörten zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch besondere Entgelte oder Vorteile, die neben den in Abs. 1 bezeichneten Einkünften oder an deren Stelle gewährt würden. Auch von diesen "besonderen Entgelten und Vorteilen", die von inländischen Kapitalgesellschaften gewährt würden, sei Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen (§ 93 Abs. 1 und 2 EStG). Verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 1 zweiter Satz KStG seien Einkünfte nach § 27 Abs. 1 Z. 1 EStG.

Da die von der A. GmbH der Beschwerdeführerin gewährten "Darlehen" als verdecktes Stammkapital anzusehen und somit steuerrechtlich wie Eigenkapital zu behandeln seien, liege hinsichtlich der in den Jahren 1983 bis 1985 erfolgten "Darlehenstilgung" eine Rückgewähr von Einlagen außerhalb einer ordentlichen Kapitalherabsetzung oder einer ordentlichen Gewinnverteilung vor, sodaß beim Empfänger eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen sei.

Eine Vorteilsgewährung liege auch dann vor, wenn die Zuwendung durch die Kapitalgesellschaft nicht in Form von Entgelt, sondern in der Übernahme von Eigentümeraufwendungen bestehe. Es sei daher unmaßgeblich, wenn ein Teil der Rückzahlungen der von der A. GmbH ursprünglich gewährten "Darlehen" in der Form erfolgt sei, daß die Beschwerdeführerin bei der A. GmbH bestehende Verbindlichkeiten übernommen habe, sodaß dadurch Schulden der A. GmbH bei Dritten getilgt und diese Schulden dafür der Beschwerdeführerin überbunden worden seien. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liege nämlich auch dann vor, wenn die Kapitalgesellschaft eine Bürgschaftsverpflichtung, aus der sie später zur Haftung herangezogen werden könnte, ausschließlich im Interesse des Gesellschafters übernehme. Wenn nun die Beschwerdeführerin einen Teil der Darlehen in der Form an die A. GmbH zurückgezahlt habe, daß sie für die A. GmbH Schuldübernahmen eingegangen sei, so liege in der übernommenen Schuld ebenfalls ein Vorteil, der einer der Beschwerdeführerin nahestehenden Person gewährt worden sei.

In den vorliegenden Beschwerden erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihren Rechten dadurch verletzt, daß eine echte Betriebsausgabe im Sinne des § 4 EStG nicht anerkannt und als verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 KStG angesehen und daß Kapitalertragsteuer nach § 95 EStG vorgeschrieben wurde. Sie beantragt die angefochtenen Bescheide (soweit ihrer Berufung nicht stattgegeben wurde) wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die belangte Behörde beantragt in ihren Gegenschriften die Abweisung der Beschwerden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhangs zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbundenen Beschwerden erwogen:

1. TEILWERTABSCHREIBUNG "VERLORENER BAUAUFWAND" (1979)

a) Gemäß § 8 Abs. 1 KStG sind bei der Ermittlung des körpersteuerschaftspflichtigen Einkommens auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen. Diese unterliegen nach dem VI. Abschnitt des Einkommensteuergesetzes der Kapitalertragsteuer.

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind nach herrschender Auffassung alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen (Vorteilsgewährungen) einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (vgl. Putschögl-Bauer-Quantschnigg, Kommentar zur Körperschaftssteuer, § 8 Tz 43). Eine der Erscheinungsformen der verdeckten Gewinnausschüttung besteht darin, daß ein Gesellschafter, der im Rahmen eines Werkvertrages von der Gesellschaft beschäftigt wird, für seine Tätigkeit ein unangemessen hohes Entgelt erhält (vgl. Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer § 27 EStG 1972 Tz 18).

b) Die Beschwerdeführerin wendet sich gegen die Annahme der belangten Behörde, ihre damalige Gesellschafterin I. GmbH habe aus einem Betreuungsvertrag für ein (nie errichtetes) Bauwerk ein überhöhtes Entgelt von S 3,985.000,89 verrechnet und bezahlt erhalten. Sie meint, bei der Ermittlung der von der I. GmbH versteuerten Erlöse mit S 9.100,-- (1978) und

S 2,183.685,42 (1979) müßten die auf frühere Jahre entfallenden Erlöse übersehen worden sein.

Hiebei handelt es sich um eine bloße Vermutung; die Beschwerdeführerin war nicht in der Lage, zu einer weiteren Aufklärung selbst oder durch ihre damalige Gesellschafterin beizutragen. Im übrigen ist es aber gar nicht ausschlaggebend, welche Erlöse aus dem Betreuungsvertrag die I. GmbH versteuert hat. Die belangte Behörde hat der Beschwerdeführerin nämlich insbesondere angelastet, daß die betreffenden Geschäftsunterlagen nicht vorgelegt wurden. Diese sind nach den Angaben der Beschwerdeführerin von ihrem Geschäftsführer 1986 vernichtet worden. Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, damit gegen die Aufbewahrungspflichten gemäß § 132 Abs. 1 in Verbindung mit § 143 Abs. 2 BAO verstoßen zu haben.

Unter diesen Umständen hält es der Gerichtshof für unbedenklich, wenn die belangte Behörde über den für (ohnehin nicht ordnungsgemäß belegte) Leistungen von Drittfirmen anerkannten Betrag von S 2,412.005,-- hinaus einen weiteren Betrag von S 900.000,-- für Eigenleistungen der I. GmbH im Schätzungswege (§ 184 BAO) angesetzt hat. Weder gegen die Schätzungsbefugnis der Behörde noch gegen die Höhe der Schätzung kann die Beschwerdeführerin schlüssige Argumente ins Treffen führen.

c) Die Beschwerdeführerin macht weiters geltend, zumindest die auf den Differenzbetrag entfallende Umsatzsteuer wäre aus der Bemessungsgrundlage der verdeckten Gewinnausschüttung auszuscheiden gewesen.

Dem hält die belangte Behörde zutreffend entgegen, daß der nach § 8 Abs. 1 KStG als verdeckte Gewinnausschüttung anzusetzende Betrag ein Bruttbetrag ist. Kranich-Siegl-Waba (Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 4 UStG Tz 317a), auf die sich die belangte Behörde beruft, legen dies zwar im Zusammenhang mit dem Eigenverbrauchstatbestand des § 1 Abs. 1 Z. 2 lit. b UStG dar, worunter Leistungen der Gesellschaft an einen Gesellschafter gegen unangemessen niedriges oder ohne Entgelt fallen, während es sich im Beschwerdefall um Leistungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft gegen unangemessen hohes Entgelt handelt. Gegenstand der verdeckten Gewinnausschüttung an den Gesellschafter war aber ein Gesamtbetrag inklusive Umsatzsteuer, dem als Leistung keine Gegenleistung gegenüberstand. Dieser Betrag ist bei der ausschüttenden Gesellschaft ertragsteuerlich zu erfassen. Daß der Gesellschafter davon Umsatzsteuer abzuführen hat, ist bei dessen Ertragsbesteuerung zu berücksichtigen; bei der Beschwerdeführerin ist die Bemessungsgrundlage hingegen nicht zu mindern.

Verfehlt ist die Bezugnahme der Beschwerdeführerin auf Art. VII des Einführungsgesetzes zum UStG BGBl. Nr. 224/1972. Da sie als Inhalt der Bestimmung "Umstellung Zivilrechtsverträge" angibt, hat sie offenbar Art. XII leg. cit. im Auge. Diese Bestimmung betraf aber lediglich die Umstellung von vor Inkrafttreten des UStG 1972 abgeschlossenen langfristigen Verträgen.

Somit erweisen sich die angefochtenen Bescheide, was zunächst das Jahr 1979 betrifft, im Rahmen des Beschwerdepunktes als frei von der behaupteten Rechtswidrigkeit.

2. ZINSVERRECHNUNG A. GMBH

Die belangte Behörde hat die der Beschwerdeführerin von der

A. GmbH zur Verfügung gestellten Mittel nicht als Darlehen, sondern als verdecktes Eigenkapital angesehen und daher die von der Beschwerdeführerin in den Jahren 1980 bis 1984 abgesetzten Zinsaufwendungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt, sondern als der Kapitalertragsteuer zu unterziehende verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt.

a) Zur Frage des verdeckten Eigenkapitals hat der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 20. April 1982, Zlen. 81/14/0195, 82/14/0003 und 0004, und vom 23. Oktober 1984, Zl. 83/14/0257, ausgesprochen, daß der Steuerpflichtige in der Wahl der Mittel, mit denen er seinen Betrieb führen will, grundsätzlich nicht beschränkt ist, er bei der Auswahl seiner Finanzierungsmöglichkeiten nicht bevormundet werden darf, es ihm also grundsätzlich freisteht, seinen Betrieb mit Eigenmitteln oder mit Fremdkapital auszustatten, und daß daher eine in die äußere Form eines Darlehens gekleidete Forderung der Gesellschafter an eine GmbH nur unter besonderen Umständen, die dafür sprechen, daß die Darlehenshingabe für die Gesellschaft objektiv den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital zu ersetzen und daher eine Kapitalzuführung (Kapitalerhöhung) das wirtschaftlich Gebotene gewesen wäre, als verdecktes Eigenkapital angesehen werden kann. An die den Abgabenbehörden obliegende Beweisführung, daß im konkreten Fall ausnahmsweise besondere Umstände der angegebenen Art vorliegen, sind besonders strenge Anforderungen zu stellen, wobei die geforderten "besonderen Umstände" nicht schon dadurch gegeben sind, daß Darlehen von der Gesellschaft zu gleich günstigen Bedingungen nicht am Kapitalmarkt zu beschaffen gewesen wären. Die Beurteilung, ob solche "besonderen Umstände" vorliegen oder nicht, ist auf den Zeitpunkt der Darlehenszuzählung abzustellen - auf nachträglich eingetretene wirtschaftliche oder steuerliche Entwicklungen kann die Annahme, das gegebene Darlehen eines Gesellschafters sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise verdecktes Eigenkapital, nicht gestützt werden.

Die Besonderheit im Beschwerdefall besteht darin, daß Mittel der Beschwerdeführerin nicht durch einen Gesellschafter, sondern durch eine dritte Gesellschaft (A. GmbH), an der neben anderen auch die Gesellschafter der Beschwerdeführerin beteiligt waren, zur Verfügung gestellt wurden.

Die Beschwerdeführerin beruft sich auf Hermann-Heuer-Raupach, Kommentar zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, § 6 KStG alte Fassung, Anm. 178, die die Meinung vertreten, Voraussetzung für die Annahme verdeckten Gesellschaftskapitals sei es, daß der Darlehensgeber bereits Gesellschafter der Darlehen nehmenden Gesellschaft sei. Denn der begrifflich für verdecktes Gesellschaftskapital erforderliche Zwang zur Zuführung von Eigenkapital statt Darlehen könnte nur einen Gesellschafter treffen. Darlehen einer dem Gesellschafter nahestehenden Person, die selbst nicht beteiligt sei, könnten daher kein verdecktes Gesellschaftskapital sein.

Selbst wenn man aber die Meinung der belannten Behörde billigen wollte, auch Mittel, die eine nahestehende Person in Darlebensform einer Schwestergesellschaft zuführe, könnten als verdecktes Eigenkapital behandelt werden (vgl. auch Putschögl-Bauer-Quantschnigg a.a.O. § 8 Tz 31), wäre eine solche Behandlung im Beschwerdefall nach den von der belannten Behörde getroffenen Feststellungen nicht gerechtfertigt: Um einem Gesellschafter eine Mittelzuführung durch einen ihm nahestehenden Dritten als Zuführung von verdecktem Eigenkapital zurechnen zu können, müßte zumindest gefordert werden, daß der Gesellschafter die Maßnahme veranlaßt hat, wie dies etwa der Fall sein könnte, wenn eine Muttergesellschaft - anstatt selbst einer Tochtergesellschaft benötigtes Eigenkapital zur Verfügung zu stellen - eine andere Tochtergesellschaft auf Grund ihres gesellschaftsrechtlichen Einflusses dazu bestimmte, ihrer Schwestergesellschaft eigenkapitalersetzende Darlehen zu gewähren.

Die Beschwerdeführerin hat nun immer bestritten, daß ihre Gesellschafter (C.H. Ltd. und R.B.) eine entsprechende Handlung gesetzt hätten. Der belannte Behörde ist es demgegenüber nicht gelungen, unter den erwähnten - auch hiefür geltenden - besonders strengen Anforderungen den ihr obliegenden Beweis zu erbringen, daß dies doch der Fall gewesen wäre. Vielmehr hat sie bereits das von ihr beschriebene Naheverhältnis zwischen Beschwerdeführerin und A. GmbH als ausreichend angesehen.

b) Handelte es sich bei den der Beschwerdeführerin von der

A. GmbH zur Verfügung gestellten Mitteln aber nicht um verdecktes Eigenkapital, so waren die hiefür von der Beschwerdeführerin bezahlten Zinsen dem Grunde nach als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Was die Höhe der abgesetzten Zinsaufwendungen anlangt, so ist es angesichts der von der belannten Behörde festgestellten Verflechtungen zwischen der Beschwerdeführerin und der A. GmbH zwar gerechtfertigt, dem Verhältnis zwischen diesen beiden Gesellschaften mit den gleichen Vorbehalten zu begegnen, die bei der steuerlichen Beurteilung von Rechtsverhältnissen zwischen nahen Angehörigen angebracht sind - mag auch nur teilweise und nicht

zur Gänze Gesellschafteridentität bestanden haben. Der anzustellende Fremdvergleich zeigt aber, daß unbestritten eine bankmäßige Verzinsung erfolgt ist. Somit bestehen gegen die Höhe der strittigen Zinsaufwendungen keine Bedenken.

Indem die belangte Behörde diesen Aufwendungen die steuerliche Anerkennung als Betriebsausgaben versagt, sie als verdeckte Gewinnausschüttungen der Kapitalertragssteuer unterworfen und die Beschwerdeführerin zur Haftung hiefür herangezogen hat, hat sie die angefochtenen Bescheide, soweit sie nicht das Jahr 1979 betreffen, mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

3. DARLEHENSRÜCKZAHLUNGEN AN DIE A. GMBH

Da der Gerichtshof - wie oben unter 2a ausgeführt - die Zuführung von verdecktem Eigenkapital im Beschwerdefall verneint, erblickt er in der Rückführung der Beträge an die A. GmbH in den Jahren 1983 bis 1985 auch keine Rückgewähr von Einlagen.

Soweit die belangte Behörde - von ihrer gegenteiligen Ansicht ausgehend - die Beschwerdeführerin hiefür zur Haftung für Kapitalertragsteuer herangezogen hat, erweist sich der Bescheid vom 21. April 1989 wiederum als inhaltlich rechtswidrig. Es erübrigts sich, auf die Frage der steuerlichen Behandlung einer Einlagenrückgewähr weiter einzugehen.

Die angefochtenen Bescheide waren somit insgesamt in dem aus dem Spruch ersichtlichen Umfang gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Im übrigen waren die Beschwerden gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 206/1989. Die von der Beschwerdeführerin verzeichnete Umsatzsteuer konnte neben dem pauschalierten Schriftsatzaufwand nicht zuerkannt werden (vgl. Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, 3. Auflage, Seite 687).

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1990:1989140133.X00

Im RIS seit

03.04.2001

Zuletzt aktualisiert am

27.10.2008

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at