

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

27.01.1972

Geschäftszahl

1671/70

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dkfm. DDr. Dorazil und die Hofräte Dr. Frühwald, Dr. Schima, Dr. Reichel und Dr. Simon als Richter, im Beisein des Schriftführers Magistratsoberkommissär Dr. Thumb, über die Beschwerde der K & Comp Gesellschaft mbH in V, vertreten durch Dr. Konrad Landau, Rechtsanwalt in Wien I, Rosenbursenstraße 8, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 8. 7. 1970, ZI 10/13-IV-1970, betreffend Gesellschaftsteuer, nach durchgeführter Verhandlung, und zwar nach Anhörung des Vortrages des Berichters sowie der Ausführungen des Vertreters der Beschwerde Rechtsanwalt Dr. Konrad Landau sowie des Vertreters der belangten Behörde Finanzkommissär Dr. GS, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund (Finanzlandesdirektion für Kärnten) hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 2.580,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Die beschwerdeführende Partei, eine GmbH, ist im Jahre 1960 durch Umwandlung der K... & Comp KG entstanden.

Die Gesellschafter der KG - Walter K... als Komplementär und die B...AG als Kommanditist - sind zunächst auch die Gesellschafter der GmbH geworden. Das Stammkapital dieser Gesellschaft wurde mit S 480.000,- festgelegt, wovon Walter K... einen Betrag von S 10.000,- und den Rest die B...AG übernahm. Das Stammkapital wurde zur Gänze durch Einbringung der bisherigen KG (zu Buchwerten) unter Anrechnung auf die Stammeinlagen der einzelnen Gesellschafter nach den Anteilen ihrer bisherigen Vermögensbeteiligung an der KG aufgebracht. Der Gesellschaftsvertrag (Umwandlungsvertrag) wurde am 11. 4. 1960 notariell beurkundet. Die Eintragung der neuen Gesellschaft in das Handelsregister erfolgte sodann am 13. 4. 1960. Anlässlich einer bei der beschwerdeführenden Partei durch das FA für Gebühren und Verkehrsteuern in Klagenfurt durchgeführten Prüfung wurde ua festgestellt, daß der beschwerdeführenden Partei im Prüfungszeitraum vom 11. 4. 1960 bis 31. 12. 1964 von der E...AG in Z... ein Darlehen inklusive gestundeter Zinsen in Höhe von S 18,147.261,- und von der B...AG ebenfalls in Z... ein weiteres Darlehen inklusive gestundeter Zinsen in Höhe von S 7,492.250,-, insgesamt somit ein Darlehen in Höhe von S 25,639.511,-, zur Verfügung standen. Das FA für Gebühren und Verkehrsteuern in Klagenfurt forderte von der beschwerdeführenden Partei hiefür mit Bescheid vom 27. 7. 1967 Gesellschaftsteuer in Höhe von S 512.790,- an, die es auf § 2 Z. 1 des Kapitalverkehrsteuergesetzes vom 16. 10. 1934 DRGBI. I 1058 (KVStG) stützte.

In den Jahren 1965 und 1966 wurde das Stammkapital der beschwerdeführenden Partei zweimal, und zwar um insgesamt S 15,000.000,- erhöht. Diese Vorgänge wurden dem genannten FA angezeigt, das mit Bescheiden vom 24. 1. 1966 und 27. 10. 1966 hiefür, ebenfalls unter Bezugnahme auf § 2 Z. 1 KVStG, Gesellschaftsteuer festsetzte. Diese zuletzt bezeichneten Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Gegen den Bescheid des FA vom 27. 7. 1967 erhob die beschwerdeführende Partei jedoch Berufung, in der sie im wesentlichen ausführte, daß die Darlehen zu den einzelnen Stichtagen nicht immer gleich hoch gewesen seien und daß die E...AG im Zeitpunkt der Darlehensgewährung zu 100 % der B...AG und die beschwerdeführende Partei abgesehen von einem Zwerganteil von S 10.000,- (der dem jeweiligen

Geschäftsführer gehörte) ebenfalls zur Gänze im Besitz der B...AG gewesen sei. Es liege ein echtes Gesellschaftsdarlehen iS des § 4 KVStG vor. Der Kapitalverkehrsteuer könnten jedoch nur mittelfristige Kredite für Investitionszwecke unterworfen werden und es sei daher nicht richtig, daß das FA den Höchststand des Darlehens ansetze. So habe das Darlehen der E...AG betragen:

am 31. 12. 1959: S 12.428.714,--
+ Zinsen " 612.298,--
am 31. 12. 1960: S 12.428.714,--
+ Zinsen " 1.033.096,50
am 31. 12. 1961: S 12.428.714,--
+ Zinsen " 1.390.956,50
am 31. 12. 1962: S 15.818.391,--
+ Zinsen " 1.895.004,80
am 31. 12. 1963: S 15.818.391,--
+ Zinsen " 2.434.706,30
am 31. 12. 1964: S 12.818.391,--
+ Zinsen " 2.974.076,30

Auch habe eine Vereinbarung über die Stundung der Zinsen nie bestanden und es hätte damit gerechnet werden müssen, daß die Zinsen vom Gläubiger kurzfristig angefordert würden. Des weiteren sei das Kapital der Beschwerdeführerin im Wege der Bareinzahlung von S 10.000.000,-- am 13. 12. 1965 seitens der B...AG erhöht worden. Ursprünglich hätte die Umwandlung der Darlehen im Verrechnungsweg erfolgen sollen, doch habe der mit der Durchführung der Kapitalerhöhungen beauftragte Notar durch Erhebung beim Registergericht festgestellt, daß die Art der Kapitalerhöhung vom Handelsgericht nicht genehmigt werden würde, da auf Grund des GmbH-Gesetzes mindestens die Hälfte der Kapitalerhöhung in barem einzuzahlen sei. In der Folge sei dann der ganze Betrag der Kapitalerhöhung in barem eingezahlt worden. Daraus ergebe sich, daß der Haupttatbestand vor dem Ersatztatbestand der Besteuerung unterworfen worden sei. Sei aber der Haupttatbestand ordnungsgemäß angezeigt und versteuert worden, so könne nicht der Ersatztatbestand noch zusätzlich der Besteuerung unterworfen werden.

Durch Einsichtnahme in einen Treuhandvertrag zwischen der E...AG und der B...AG wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz im übrigen festgestellt, daß die E...AG als Treuhänder der B...AG das Darlehen an die Beschwerdeführerin weitergewährt habe.

Das FA wies das Rechtsmittel zunächst mit Berufungsvorentscheidung am 23. 9. 1969 ab. Es stütze die Abgabeanforderung nunmehr auf § 3 KVStG. Diese Berufungsvorentscheidung trat aber außer Wirksamkeit, weil die Beschwerdeführerin den Antrag stellte, das Rechtsmittel der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. In diesem Antrag wurde in Ergänzung der Berufung auch die Gebotenheit der Kapitalzuführung durch die Darlehensgewährungen bestritten, habe doch die "Betriebsprüfung" in "ihrem" Bericht vom 31. 3. 1967 in den Jahren 1960 bis 1964 Kapitalunterdeckungen festgestellt. Diese Unterdeckungen seien unter der Voraussetzung berechnet worden, daß, daß das Anlagevermögen zu 100 % durch Eigenkapital gedeckt werden solle, wobei bei dieser Ermittlung lediglich die vorzeitige AfA zu den Buchwerten hinzugerechnet worden sei und man keinerlei Bedacht auf die Verkehrswerte genommen habe. Das Verlangen nach einer 100%igen Deckung des Anlagevermögens durch Eigenkapital sei jedoch unhaltbar. Wenn nämlich sichergestellt werden könne, daß vorgenommene Investitionen, die mit Fremdkapital erfolgten, in naher Zukunft aus eigener Kraft finanziert werden können bzw. dieses Fremdkapital aus den Erträgen des Unternehmens abgezahlt werden könne, so werde auch mit einer wesentlich geringeren Kapitaldecke das Auslangen gefunden werden können. In der Zeit vom 31. 12. 1961 bis zum 31. 12. 1967 habe die Beschwerdeführerin die Passiva von S 79.024.417,-- auf S 26.527.701,-- verringern können. Schließlich hätte das FA die Kapitalerhöhung von S 15.000.000,-- auf das Gesellschaftsdarlehen der E...AG anrechnen müssen, denn nunmehr liege eine unzulässige Doppelbesteuerung vor.

Die FLD für Kärnten hat der Berufung mit Bescheid vom 8. 7. 1970 schließlich zT stattgegeben und die Gesellschaftsteuer von S 512.790,-- um S 362.945,-- herabgesetzt. Sie hat in ihrer Entscheidung begründend dargelegt:

1) Darlehen der E...AG/in Z...:

Auf Grund des Gesellschaftsvertrages vom 11. 4. 1960 sei die B...AG Gesellschafterin der beschwerdeführenden Partei geworden. Wie aus dem Treuhandvertrag vom 14. 4. 1960, abgeschlossen zwischen der B...AG in Z... einerseits und der E...AG ebenfalls in Z... andererseits, hervorgehe, habe die E...AG der Firma K... & Comp KG in V... verschiedene Darlehen zur Verfügung gestellt, die sich zum 31. 12. 1959 insgesamt auf sfr 2.068.943,74 (S 12.428.714,--) beliefen. Nach der Umwandlung der K... & Comp KG in eine GmbH habe sich die E...AG nicht mehr in der Lage gesehen, der GmbH die der KG gewährten Darlehen zu belassen. Aus diesem Grunde habe sich die B...AG damit einverstanden erklärt, daß mit Wirkung vom 14. 4.

1960 die E...AG das der Firma K... & Comp KG gewährte Darlehen nur noch treuhändig für die B...AG halte. Das Darlehen der E...AG sei demnach zu einem Darlehen der B...AG geworden. Es sei somit eine der in der oa. Gesetzesstelle geforderten Voraussetzungen, nämlich die Darlehensgewährung an eine inländische Kapitalgesellschaft, durch einen Gesellschafter gegeben. Was nun die Gebotenheit der Kapitalzuführung betreffe, habe der VwGH in seiner Rechtsprechung stets den Grundsatz vertreten, daß eine Darlehensgewährung eine durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung dann ersetze, wenn es sich um ein mittel- oder langfristiges Darlehen handle, das Darlehen für Investitionszwecke gegeben werde und der Investitionsbedarf von der Gesellschaft nicht aus eigenen Mitteln gedeckt werden könne (VwGH 6. 4. 1967, 1918/65). Durch den Übergang des Darlehens von der E...AG auf die B...AG am 14. 4. 1960 und der Rückzahlung am 14. 12. 1965 bzw. 26. 7. 1966 ergebe sich eine Laufzeit von fünf bzw. sechs Jahren. Bei einer derartigen Laufzeit könne aber unbestrittenermaßen nicht mehr von einem kurzfristigen Darlehen gesprochen werden. Aus einer Bestätigung der E...AG vom 22. 6. 1966 gehe hervor, daß das gewährte Darlehen für einen Fabriksneubau in V... und für die Anschaffung eines Maschinenparks eingeräumt worden sei, sodaß die Verwendung des Darlehens zweckgebunden gewesen sei. Daraus ergebe sich auch, daß das in Rede stehende Darlehen für Investitionszwecke gegeben worden sei.

Dem Gesellschaftsvertrag vom 11. 4. 1960 zufolge sei das Stammkapital der beschwerdeführenden Partei mit S 480.000,- festgesetzt worden. Nach dem Betriebsprüfungsergebnis habe die beschwerdeführende Partei im Prüfungszeitraum 1960 bis 1964 Investitionen in Höhe von insgesamt S 74.000.000,- getätigt. Bei Gegenüberstellung ergebe sich, daß die beschwerdeführende Partei unzweifelhaft auf die Darlehensgewährung angewiesen gewesen sei und der Investitionsbedarf aus eigenen Mitteln nicht gedeckt habe werden können. Aber auch nach der Lehrmeinung (Betriebswirtschaftslehre der Industrie von Mellerowicz 5. Aufl 61), die der goldenen Bilanzregel entspreche, solle das Anlagevermögen durch Eigenkapital gedeckt sein.

Hinsichtlich der Einbeziehung der Zinsen in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Kapitalverkehrsteuer werde auf die Bestimmung des § 3 Abs 3 leg. cit hingewiesen, wonach der Gewährung von Darlehen gleichstehe, wenn der Gesellschafter gestundete Forderungen Dritter gegen die Gesellschaft erwerbe oder Forderungen, die ihm selbst gegen die Gesellschaft zustünden, stunde. Im Streitfall seien zwar zwischen der B...AG als Darlehensgeberin und der beschwerdeführenden Partei keine Vereinbarungen hinsichtlich der Stundung der Zinsen getroffen worden, doch habe sich die E...AG lt genannter Bestätigung vom 22. 6. 1966 damit einverstanden erklärt, daß die Kapitalrückzahlung mit Zinsen und Zinseszinsen nach Maßgabe der wirtschaftlichen und finanziellen Verhältnisse der beschwerdeführenden Partei vorgenommen werden solle. Tatsächlich sei die Rückzahlung der Zinsen, wie die beschwerdeführende Partei in ihren Berufungsausführungen selbst anführe, erst in den Jahren 1966 und 1967 erfolgt. Wenn die beschwerdeführende Partei in ihren Berufungsausführungen einwende, daß mit der kurzfristigen Anforderung der Zinsen durch den Gläubiger jederzeit gerechnet hätte werden müssen, und daraus ableite, die Zinsen könnten nicht als Kapitalersatz betrachtet, somit auch nicht der Gesellschaftsteuer unterworfen werden, so sei ihr entgegenzuhalten, daß gerade der Verzicht des Darlehensgebers auf sofortige Bezahlung der angefallenen Zinsen für einen Zeitraum von rd sechs Jahren einer Stundung is der vorgenannten Gesetzesstelle gleichkomme. Wenn demnach das eingeräumte Darlehen eine gebotene Kapitalzuführung ersetze, so gelte dies auch im gleichen Ausmaße für die gestundeten Zinsen (VwGH 4. 12. 1967, Slg. 3691 (F)).

2) Anrechnung der Kapitalerhöhung von S 15.000.000,- auf das Gesellschafterdarlehen der E...AG in Z.....:

Unter Haupttatbeständen seien die Eigenkapitalzuführungen gem § 3 KVStG zu verstehen. Darlehen könnten das Eigenkapital wirtschaftlich ersetzen und ersetzten es auch tatsächlich, wenn sie in haftendes Kapital umgewandelt oder erlassen würden. Liege ein solcher Fall vor, so sei der Haupttatbestand gegeben und es entfalle die Möglichkeit, auf den "etwa un versteuerten Ersatztatbestand" zurückzugreifen. Insoweit sei den Ausführungen der beschwerdeführenden Partei beizupflichten. Die spätere Umwandlung des Darlehens in haftendes Kapital bleibe jedoch nur dann steuerfrei, wenn dem zuständigen FA nachgewiesen werde, daß die Identität des Darlehens gegeben und die Umbuchung vom Darlehenskonto auf das Kapitalkonto tatsächlich vorgenommen worden sei. Das FA habe die beschwerdeführende Partei wiederholt (zuletzt mit Schreiben vom 29. 4. 1969) aufgefordert, die bezüglichlichen Verträge bzw Vereinbarungen sowie den Schriftverkehr und die Kontoblätter vorzulegen. Die beschwerdeführende Partei habe hierauf mehrfach erklärt (zuletzt mit Schreiben vom 17. 6. 1969), daß die entsprechenden Unterlagen auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen in der Schweiz nicht vorgelegt werden könnten. Eine Überprüfung bei der beschwerdeführenden Partei habe außerdem ergeben, daß nicht nur keine Umbuchung vom Darlehenskonto erfolgt sei, sondern daß das Darlehen auch in barem zurückgezahlt worden sei.

Nach § 4 Abs 1 BAO entstehe der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht sei, an der das Gesetz die Abgabepflicht knüpfe. Der Tatbestand des § 3 KVStG sei verwirklicht, wenn ein Gesellschafter einer inländischen Kapitalgesellschaft ein Darlehen gewähre und damit eine gebotene Kapitalzuführung ersetze (Übernahme des Gesellschafterdarlehens seitens des Gesellschafters B...AG am 14. 4. 1960 anlässlich der Umwandlung der Firma K... & Comp KG). Jedes weitere Darlehen, das die Voraussetzung des § 3 KVStG erfülle, bilde einen besonderen steuerlichen Tatbestand.

Zu den weiteren hiezu erfolgten Berufungsausführungen, daß eine Umwandlung des Gesellschafterdarlehens in eine Kapitalerhöhung auf Grund der bestehenden österreichischen Gesetze (§ 6 a GmbH-Gesetz) nicht erfolgen könne, werde bemerkt, daß dieses Vorbringen in der hiezu ergangenen Rechtsprechung keine Deckung finde. Der OGH habe in seiner E 4. 10. 1961, 6 Ob 327/61 (Juristische Blätter 1962, 208) eindeutig zum Ausdruck gebracht, daß die Durchführung einer Aufstockung unbedenklich sei, falls damit nur ein zweckloses Zahlen und Rückzahlen vermieden werde. Voraussetzung dabei sei aber, daß die Forderung des Gesellschafters unbedenklich und fällig sei und die Gesellschaft eine vollwertige Leistung erhalte. Im gleichen Sinne habe auch das OLG in G... unter 5 R 9/65/102 vom 2. 2. 1965 entschieden.

Da somit eine Umwandlung des Gesellschafterdarlehens in haftendes Kapital weder nachgewiesen noch durchgeführt worden sei, habe sowohl für die in den Jahren 1960 bis 1964 gewährten Gesellschafterdarlehen (§ 3 Abs. 1 KVStG) als auch für die in den Jahren 1965 und 1966 erfolgten Kapitalerhöhungen (§ 2 Z. 1 KVStG) eine gesonderte Vorschreibung der Gesellschaftsteuer zu erfolgen. Soweit in dieser Besteuerung eine Unbilligkeit erblickt werde, könne eine solche im Rechtsmittelverfahren keine Berücksichtigung finden.

3) Eine Wiedergabe der Ausführungen der belangten Behörde

hinsichtlich des Darlehens der A...AG in Z... kann entfallen,

weil dieses Darlehen nicht mehr Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ist.

4) Aufhebung des ersten Satzes des § 3 Abs. 1 KVStG durch den VfGH:

Soweit die beschwerdeführende Partei die Anwendbarkeit des § 3 Abs. 1 und die damit im Zusammenhang stehenden Paragraphen des KVStG unter Hinweis auf das Erk d VfGH 27. 6. 1969 G 17/68 bestreite, werde auf die Ausführungen im Erk d VfGH 23. 10. 1969 853/68 verwiesen, wonach die Aufhebung des ersten Satzes des § 3 Abs. 1 KVStG durch den VfGH für die Beurteilung eines Sachverhaltes, auf den eine Abgabeforderung gestützt werde, insofern ohne Bedeutung sei, als der Abgabensanspruch vor Wirksamwerden der Aufhebung dieser Gesetzesstelle entstanden ist. Im Streitfalle sei aber der abgabenrechtliche Tatbestand bereits von der K über die Aufhebung des § 3 Abs. 1 KVStG (21. 7. 1969) verwirklicht worden.

Gegen die Entscheidung der FLD für Kärnten vom 8. 7. 1970 richtet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde, über die der VfGH nach Durchführung der von der beschwerdeführenden Partei beantragten Verhandlung erwogen hat:

1) Verletzung von Verfahrensvorschriften:

Die beschwerdeführende Partei wirft der belangten Behörde vor, daß sie den Sachverhalt mangelhaft ermittelt habe. Sie habe das Vorbringen, daß eine Stundungsvereinbarung nicht getroffen worden sei, nicht beachtet, vor allem aber bei ihrer Sachverhaltsdarstellung den Umstand nicht entsprechend gewürdigt, daß die gegenständlichen Darlehensgewährungen überhaupt zu einer Zeit erfolgt seien, als der Hauptgesellschafter der beschwerdeführenden Partei, die B...AG, noch keinen Gesellschaftsanteil innehatte, also schon vor Gründung der beschwerdeführenden Partei, demnach zu einem Zeitpunkt, in dem ein Gesellschafterdarlehen überhaupt keinen kapitalverkehrssteuerverpflichtigen Tatbestand darstellen konnte. Durch diese Unterlassung habe die belangte Behörde die Bestimmungen des § 115 BAO verletzt, weshalb der Bescheid schon aus diesem Grunde rechtswidrig sei.

Diese Einwendungen sind unstichhältig. Mit Gesellschaftsvertrag vom 11. 4. 1960, abgeschlossen zwischen Walter K... als Komplementär und der B...AG als einzigem Kommanditisten kamen diese Parteien überein, die KG K... & Comp in eine GmbH umzuwandeln, wobei die Buchwerte der Bilanz der KG von der neugegründeten GmbH weitergeführt werden sollten. Die dem VfGH vorliegende Bilanz der KG wies unter den Auslandsverbindlichkeiten ein Darlehen der E...AG in Höhe von S 12,428.714,-- aus. Die E...AG erklärte in einem mit der B...AG am 14. 4. 1960 abgeschlossenen Treuhandvertrag, daß sie nicht in der Lage sei, das der K... & Comp KG gewährte Darlehen auch der neugegründeten GmbH zu belassen. Die B...AG erklärte sich mit Wirkung vom gleichen Tage damit einverstanden, daß die E...AG dieses der K... & Comp KG gewährte Darlehen nur noch treuhändig für die B...AG innehaben sollte. Die B...AG hatte dafür der E...AG eine Treuhandkommission von 0,5 % pa der der GmbH gewährten Darlehensbeträge zu zahlen. Das FA für Gebühren und Verkehrssteuern in Klagenfurt hat die beschwerdeführende Partei mehrfach aufgefordert, die gesamten Beweisunterlagen für die Gewährung und Sicherung der Darlehen sowie den Schriftverkehr über alle diesbezüglichen Absprachen und Vereinbarungen und die einschlägigen Kontoblätter vorzulegen, da im Betrieb der Beschwerdeführerin in V... derartige Unterlagen nicht vorhanden seien. Zur Prüfung des gesamten Sachverhaltes ist die beschwerdeführende Partei ebenfalls wiederholt aufgefordert worden, die Beteiligungsverhältnisse der einzelnen Gesellschafter untereinander (neugegründete GmbH - B...AG - E...AG - A...AG - H...-bank

Z) aufzudecken. Weiters wurde dem Steuerberater der

beschwerdeführenden Partei eindeutig eröffnet, daß das Vorhaltsverfahren nach Ansicht des FA abgeschlossen erscheine und, die angeforderten Schriftstücke und Unterlagen nicht vorgelegt worden seien, das FA bescheidmäßig die erforderlichen Konsequenzen ziehen werde. Der Steuerberater und dessen gleichzeitig anwesender Mitarbeiter erklärten, daß sie nochmals versuchen würden, die abgeforderten Urkunden und

Schriftstücke aus der Schweiz zu erhalten. In Schreiben des Steuerberaters vom 8. 2. 1965, 22. 7. 1966, 10. 11. 1966 und 17. 6. 1969 stellte sich die beschwerdeführende Partei jedoch weiterhin auf den Standpunkt, daß sie der Aufforderung auf Vorlage der geforderten Unterlagen im Hinblick auf die gesetzlichen Bestimmungen in der Schweiz nicht nachkommen könne. Da die Vorhaltsbeantwortungen vom 6. 5. 1964, 8. 2. 1965, 21. 3. 1966, 22. 7. 1966, 7. 2. 1967 und 17. 6. 1969 widersprechende und ausweichende Angaben enthalten, war das FA gezwungen, sich die Kenntnis der richtigen Beteiligungsverhältnisse zwischen den einzelnen Gesellschaftern im Prüfungszeitraum 11. 4. 1960 bis 31. 12. 1964 im Rechtshilfeweg über die Bundesrepublik Deutschland und dort über das FA Bielefeld-Stadt zu verschaffen. Die beschwerdeführende Partei trug zur Klärung des Sachverhaltes nur durch Vorlage von drei Beweisunterlagen bei, nämlich durch eine Erklärung der B...AG vom 18. 3. 1966, die sich als unrichtig herausstellte, eine unbeglaubigte Abschrift des Treuhandvertrages vom 14. 4. 1960 zwischen der B...AG und der E...AG und der Fotokopie eines Schreibens der E...AG an die beschwerdeführende Partei vom 22. 6. 1966.

Bei dieser Sachlage kann der beteiligten Behörde nicht vorgeworfen werden, daß sie das Ermittlungsverfahren mangelhaft durchgeführt und die Bestimmungen des § 115 BAO verletzt habe. Die beschwerdeführende Partei übersieht, daß sie gemäß § 138 BAO verpflichtet war, in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie deren Richtigkeit unter Beweis zu stellen. Handelt es sich dabei, wie im Beschwerdefall, um Tatumstände, die im Ausland ihre Wurzel haben, so ist die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Möglichkeiten in eben dem Maße höher, als die Pflicht der Behörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen Fehlens der ihr zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird. Daher konnte sich die beschwerdeführende Partei nicht, wie sie es im Verwaltungsverfahren getan hat, auf mehr oder weniger allgemein gehaltene und durch kein Beweismaterial gestützte Ausführungen beschränken. Es war vielmehr ihre Pflicht, durch entsprechende Beweisanbote (insbesondere durch Vorlage der von den Behörden abverlangten Schriftstücke und Urkunden) die Beteiligungsverhältnisse der in Betracht kommenden Firmen darzulegen (vgl. unter Hinweis auf Art 14 Abs. 4 der hg GO BGBl. 1965/45 das Erk dieses Gerichtshofes 19. 10. 1971, 890/71). Dieser Offenlegungspflicht ist die beschwerdeführende Partei nicht nachgekommen. Aus dem Schreiben der E...AG an die beschwerdeführende Partei vom 22. 6. 1966 ist jedoch ersichtlich, daß bei den Darlehenseinräumungen Zinsen ausbedungen worden sind. In diesem Schreiben erklärte sich die E...AG auch damit einverstanden, daß die Kapitalrückzahlung mit Zinsen und Zinseszinsen nach Maßgabe der wirtschaftlichen und finanziellen Verhältnisse der beschwerdeführenden Partei vorgenommen werden soll. Tatsächlich, und das ist unbestritten, sind Rückzahlungen erst in den Jahren 1964 bis 1966 erfolgt, sodaß im Hinblick auf den Zeitlauf der Darlehensgewährungen (S 12,428.714,- aufgenommen am 14. 4. 1960 und S 3,389.677,- aufgenommen im Jahre 1962) der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden kann, wenn sie in diesem Umstand eine tatsächlich bewilligte Stundung der Zinsen erblickt. Diese Ansicht wird auch durch die Feststellung in der Beschwerde gestützt, daß sich die beschwerdeführende Partei seit ihrer Gründung nicht in Zahlungsschwierigkeiten befunden habe. Unterliegen aber die eingeräumten Darlehen gem. § 3 Abs. 1 KVStG der Gesellschaftsteuer, dann unterliegt auch die Stundung fällig gewordener Zinsen durch einen Gesellschafter-Gläubiger der Gesellschaftsteuer (vgl. das hg. Erk. 4. 12. 1967, Slg. 3691 (F)).

2) Festsetzung der Gesellschaftsteuer:

Gem. § 3 Abs. 1 KVStG unterliegt die Gewährung von Darlehen an eine inländische Kapitalgesellschaft durch einen Gesellschafter der Gesellschaftsteuer, wenn die Darlehensgewährung eine durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung, z. B. Kapitalerhöhung, weitere Einzahlungen oder Zubeußen ersetzt. Ausgenommen ist die Gewährung von Darlehen, wenn sie in Schuldverschreibungen verbrieft sind, die unter die Wertpapiersteuer fallen.

Die beschwerdeführende Partei erblickt die Rechtswidrigkeit des Inhaltes der Entscheidung der belangten Behörde in einer unrichtigen Auslegung der Bestimmung des § 3 Abs. 1 KVStG, da das eine Darlehen bereits vor Gründung der beschwerdeführenden Partei und das weitere vom Gesellschafter gewährte Darlehen in Höhe von S 3,389.677,- nur kurzfristig gewährt worden sei. Weiters vertritt die beschwerdeführende Partei die Ansicht, daß die vorgenommene Kapitalerhöhung bereits nach § 2 Z 1 KVStG der Steuer unterworfen worden sei, der Ersatztatbestand nicht nochmals besteuert werden könne und im übrigen von einer gebotenen Kapitalzuführung überhaupt nicht die Rede sei.

Diesen Ausführungen ist entgegenzuhalten:

Mit Gesellschaftsvertrag vom 11. 4. 1960 haben die Gesellschafter der beschwerdeführenden Partei, wie bereits dargelegt, die ehemalige K... & Comp KG, an der Walter K... als Komplementär und die B...AG als Kommanditist beteiligt waren, in eine GmbH umgewandelt, wobei die Buchwerte der KG von der neugegründeten GmbH weitergeführt wurden. Die Bilanz der KG zum 31. 12. 1959 weist unter "Schulden" Auslandsverbindlichkeiten in Höhe von S 16,303.414,01 auf, wovon unbestrittenermaßen S 12,428.714,- auf ein Darlehen der E...AG entfielen. Im Treuhandvertrag vom 14. 4. 1960, abgeschlossen zwischen der B...AG und der E...AG, erklärte die E...AG, nicht mehr in der Lage zu sein, das der ehemaligen KG gewährte Darlehen auch der neugegründeten GmbH weiter zu belassen. Die B...AG übernahm daher mit Wirkung vom 14. 4. 1960 das Darlehen von der E...AG bei gleichzeitiger Anordnung an diese, künftig das Darlehen für sie treuhändig zu

verwalten. Die E...AG erhielt für diese Treuhandleistung eine Kommission in Höhe von 0,5 % pa der beschwerdeführenden Partei gewährten Darlehensbeträge.

Die beschwerdeführende Partei glaubt sich nun auf das hg Erk 7. 11. 1963 Slg 2969 (F) stützen zu können, mit welchem der Bescheid einer FLD wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben wurde, weil für die Gewährung eines Darlehens, das der Gesellschaft gewährt wurde, kurz bevor der Gläubiger einen Geschäftsanteil an der betreffenden GmbH erworben hatte, Kapitalverkehrsteuer festgesetzt worden war. Die Beschwerdeführerin weist darauf hin, daß das noch der KG gewährte Darlehen in Höhe von S 12,428.714,-- also schon vor Gründung der GmbH von der E...AG eingeräumt worden sei. Sie übersieht aber, daß dem hg Erk 7. 11. 1963 ein anderer Sachverhalt zugrunde lag. Die das Darlehen gewährende Person war damals im Zeitpunkt der Hingabe der Darlehenssumme noch nicht Gesellschafter der beschwerdeführenden GmbH. Das trifft zwar auch auf den vorliegenden Fall zu. Denn schon in der Bilanz der KG zum 31. 12. 1959 war das besagte Darlehen bereits unter den Schulden dieses Unternehmens ausgewiesen. Ganz unabhängig davon, wie sich der Schuldnerwechsel im Streitfalle vollzogen hatte, darf aber doch nicht übersehen werden, daß die E...AG lt. Treuhandvertrag ddo 14. 4. 1960 anlässlich der Umwandlung der KG in die GmbH klar ihren Willen zum Ausdruck gebracht hatte, das der KG gewährte Darlehen der Beschwerdeführerin nicht mehr zu belassen. Kraft des Vertrages trat in diesem Zeitpunkt die B...AG wirtschaftlich an die Stelle der E...AG, sodaß seither das Darlehen als von der B...AG gewährt zu gelten hat. Daß nach außen hin die E...AG weiterhin als Gläubiger auftrat, ist rechtlich nicht entscheidend. Denn in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) ist in einem Falle wie dem vorliegenden zu prüfen, wer der wahre Gläubiger ist. Im Zeitpunkt der Gründung der GmbH gehörte unbestrittenmaßen sowohl die beschwerdeführende Partei (von einem unbedeutenden Zwerganteil abgesehen) als auch die E...AG der B...AG. Das Darlehen wurde somit von einer Personenvereinigung gewährt, an der ein Gesellschafter des Darlehensnehmers Anteile besitzt. Es liegt daher ein Gesellschafterdarlehen iS des KVStG vor (§ 4 KVStG). Allerdings erklärte der Steuerberater entgegen den Darlegungen der beschwerdeführenden Partei in der Berufungsschrift in zwei Schreiben vom 21. 3. 1966 (unter Beifügung einer eidesstattigen Erklärung) und vom 22. 7. 1966 ausdrücklich, daß die B...AG weder direkt noch indirekt an der E...AG beteiligt gewesen sei. Demgegenüber kann aber der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden, wenn sie, gestützt auf ein Schreiben des FA Bielefeld-Stadt vom 22. 7. 1966, von welchem dem Steuerberater der beschwerdeführenden Partei eine Abschrift ausgehändigt worden ist, in freier Beweiswürdigung zu der Ansicht gelangte, daß die Voraussetzungen für die Annahme eines Gesellschafterdarlehens gem. § 3 Abs. 1 und § 4 KVStG vorliegen. Dies gilt in gleichem Maß auch für die im Jahre 1962 von der B...AG erfolgte Erhöhung des Darlehens auf S 15,813.391,-- (einschließlich gestundeter Zinsen S 18,147.261,--). Diese Erhöhung erscheint erstmals in der Bilanz zum 31. 12. 1962 und sodann nicht mehr in der Bilanz zum 31. 12. 1964 auf. Es kann daher angenommen werden, daß dieses Darlehen im Jahre 1964 rückgezahlt worden sei.

Hinsichtlich des Vorbringens, daß der Haupttatbestand die vorgenommene Kapitalerhöhung bereits versteuert worden sei und daher der unversteuert gebliebene Ersatztatbestand nicht nochmals der Steuer unterzogen werden könne, übersieht die beschwerdeführende Partei, daß zufolge der Übernahmserklärung vom 22. 12. 1961 eine Kapitalerhöhung von S 480.000,-- auf S 5,000.000,-- und zufolge des Gesellschafterbeschlusses mit Übernahmserklärung vom 13. 12. 1965 eine solche um S 10,000.000,-- , somit insgesamt Kapitalerhöhungen auf rd S 15,000.000,--, vorgenommen wurden. Beide Kapitalerhöhungen wurden mit Bescheiden des FA für Gebühren und Verkehrssteuern in Klagenfurt vom 5. 12. 1962 und vom 24. 1. 1966 der Gesellschaftsteuer unterzogen. Gem § 4 Abs. 1 BAO entsteht nun der Abgabensanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Gem § 3 Abs. 1 KVStG liegt der abgabenpflichtige Tatbestand vor, wenn ein Gesellschafter einer inländischen Kapitalgesellschaft ein Darlehen gewährt und die Darlehensgewährung eine durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung ersetzt. Die Hingabe der Darlehen am 14. 4. 1960 und in der Folge im Jahre 1962 durch die Gesellschafterin B...AG bilden jeweils für sich einen der Gesellschaftsteuer unterliegenden Tatbestand. Schon von diesen Zeitpunkten an diente das Darlehen der finanziellen Stärkung der Beschwerdeführerin, sodaß der Ersatztatbestand bei Vorliegen der übrigen gesetzlichen Bedingungen erfüllt war, bevor der Haupttatbestand (§ 2 Z 1 KVStG) erfüllt wurde.

Die beschwerdeführende Partei vertritt schließlich die Ansicht, daß die Volkswirtschaftslehre, die Betriebswirtschaftslehre und die wirtschaftliche Praxis in den letzten Jahren Veränderungen erfahren hätten und die sogenannte "Goldene Bilanzregel" nur mehr bedingt Gültigkeit habe. Sie vermeint, daß man zur Zeit der Erstellung dieser Regel noch nicht erkannt hatte, daß die langfristige Fremdfinanzierung von Anlagen als wirtschaftlich zweckmäßig und geboten erscheint. Daraus leitet sie hinsichtlich des § 3 Abs. 1 KVStG ab, daß "geboten" heute nur noch das an Eigenkapital ist, was anders nicht beschafft werden kann, ohne die Ertragskraft und Liquidität des Betriebes aufzuheben. Daß im Streitfalle von einer gebotenen Kapitalzuführung nicht gesprochen werden könne, ergebe sich - so vermeint die beschwerdeführende Partei - daraus, daß die gegenständlichen Darlehen schon zu einer Zeit gewährt worden seien, als die beschwerdeführende Partei überhaupt noch keine Kapitalgesellschaft, noch keine GmbH gewesen sei. Schon dadurch erweise sich, daß jedenfalls hinsichtlich dieses Darlehens und natürlich auch hinsichtlich der nicht gestundeten, sondern bloß nicht eingetribenen Zinsen von einer notwendigen Kapitalzuführung nicht gesprochen werden könne. Die vorgenommene Kapitalerhöhungen von S 15,000.000,-- reichten für den Betrieb aus und jede weitere Eigenkapitalerhöhung sei unwirtschaftlich. Außerdem fände der größte Teil des Darlehens samt Zinsen in diesen S 15,000.000,-- seine Deckung.

Der beschwerdeführenden Partei ist zuzugeben, daß § 3 Abs. 1 KVStG einen nicht näher bestimmten Gesetzesbegriff, nämlich den der "durch die Sachlage" gebotenen Kapitalzuführung enthält und daß somit im Einzelfalle beurteilt werden muß, ob eine Kapitalzuführung nach der Sachlage geboten ist. Wenn also bei der Beurteilung dieser Voraussetzung auch die besonderen Verhältnisse der betreffenden Unternehmung nicht außer Betracht gelassen werden können, so muß dabei doch von den Grundsätzen gesunder kaufmännischer Wirtschaftsführung ausgegangen werden. Nach dieser in einem nicht geringen Teile des Schrifttums vertretenen Auffassung ist aber das Anlagevermögen grundsätzlich durch Eigenkapital zu decken. So führt Gerstner in seinem Werk "Bilanzanalyse" aus, daß das Eigenkapital in jeder Unternehmung stets am meisten gefährdet und daher bei einer Liquidation am schwierigsten zu verwerten ist. Für das Eigenkapital bleibe, so führt dieser Schriftsteller aus, stets der zuletzt liquidierte Teil des Rohvermögens übrig und es sei daher auch ganz richtig, das Eigenkapital als Gegenwert der am schwersten zu veräußernden Anlagewerte nach Deckung der Hypotheken aufzufassen. Dementsprechend hat auch der BFH in seinem U 26.10.1962 Bd 76, 22 ausgeführt, ein Kredit ersetze eine durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung in der Regel dann, wenn er für Investitionszwecke verwendet wird, lang- oder mittelfristig gewährt wurde und die Deckung des Investitionsbedarfes der Gesellschaft aus eigenen Mitteln nicht möglich ist (vgl. unter Hinweis auf Art. 14 Abs. 4 der hg. GO das hg. Erk. 4. 11. 1965, 373/64). So hat auch der VwGH in Einzelfällen der Meinung Ausdruck gegeben, daß das Anlagekapital zwar nicht zur Gänze, so doch zu einem sehr wesentlichen Teile durch Eigenmittel gedeckt sein müsse - vgl. z. B. das hg. Erk. 16. 11. 1967, Slg. 3681/F -, doch darf dabei allerdings nicht übersehen werden, daß der GH dabei immer auf den Unternehmensgegenstand und die besondere Situation der jeweiligen Kapitalgesellschaft Bedacht genommen hat, also auf Umstände, die im gegebenen Fall ein Abgehen von der allgemeinen Regel der Deckung des Anlagevermögens durch Eigenkapital gerechtfertigt erscheinen lassen.

Die beschwerdeführende Partei stellt nun in der Beschwerde in diesem Zusammenhang in zwei verschiedenen Berechnungen die Darlehen samt Zinsen den in den Jahren 1965 und 1966 erfolgten Kapitalerhöhungen im Ausmaß von S 15.000.000,- gegenüber. Da dabei die errechneten Beträge in den vorgenommenen Kapitalerhöhungen ihre Deckung finden und außerdem die Rückzahlungen der Verbindlichkeiten teilweise im Anschluß an die vorgenommenen Kapitalerhöhungen erfolgten, vermeint sie, das Fehlen einer gebotenen Kapitalerhöhung begründen zu können. Sie übersieht dabei, daß die Feststellung der gebotenen Kapitalerhöhung auf den Zeitpunkt der Darlehenshingabe abzustellen ist. Am 11. 4. 1960 wurde die beschwerdeführende Partei mit einem Stammkapital von S 480.000,- gegründet. Die B...AG hat der beschwerdeführenden Partei am 14. 4. 1960 ein Darlehen in Höhe von S 12,428.714,- erstmalig zur Verfügung gestellt. Dies war notwendig, weil die E...AG sich weigerte, das von ihr an die KG gegebene Darlehen auf die GmbH zu übertragen. Zum 1. 1. 1960 weist nun die Bilanz der beschwerdeführenden Partei bei einem Stammkapital von S 480.000,- ein Anlagevermögen von S 6,176.894,-

und Verbindlichkeiten in Höhe von S 28,574.038,- aus. Zum 31. 12. 1960 stellte der Betriebsprüfer eine Kapitalunterdeckung in Höhe von S 35,069.531,- fest. Der Meinung der beschwerdeführenden Partei, daß aus der Unterdeckung und dem Umstand, daß die beschwerdeführende Partei trotzdem in keine Liquiditätsschwierigkeiten gelangte, das Vorliegen einer Kapitalzuführung gem § 3 Abs. 1 KVStG zu verneinen sei, ist nicht zu folgen, denn die beschwerdeführende Partei übersieht, daß auf Grund der Beteiligungsverhältnisse, die nicht geleugnet werden können oder für deren Verneinung jedwede Unterlagen fehlen (die B...AG, der alleinige Gesellschafter der beschwerdeführenden Partei, war Alleinaktionär der E...AG), dem Unternehmen derartige Zahlungskonditionen eingeräumt wurden, daß Liquiditätsschwierigkeiten zwangsläufig nicht auftreten konnten. Bei dieser Gesellschaftverschachtelung war es jederzeit möglich, der beschwerdeführenden Partei die notwendigen Geldmittel zuzuführen, die wieder ohne Zuführung der Geldmittel gar nicht in der Lage gewesen wäre, ihren Betrieb aufrechtzuerhalten. Dies erhellt auch aus der Tatsache, daß die beschwerdeführende Partei für 1960 mit einem Verlust von S 1,684.320,-, für 1961 mit einem Verlust von S 851.501,- und 1962 mit einem Verlust von S 9,725.684,- zur Körperschaftssteuer und Gewerbesteuer veranlagt worden ist.

Allein in einem Punkt ist der Beschwerdeführerin zu folgen, die ua bestritten hat, daß die Gewährung des Darlehens im Jahre 1962 in Höhe von S 3,389.677,- eine durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung ersetzt hat. Dieses Darlehen scheint auf Grund der den Verwaltungsakten angeschlossenen Bilanzen der beschwerdeführenden Unternehmung im Jahre 1964 bereits getilgt worden zu sein. Nun steht keineswegs fest, wann die Tilgung erfolgt ist, ja es steht auch nicht fest, wann dieses Darlehen zugezählt wurde. Theoretisch könnte die Laufzeit desselben nur knapp mehr als ein Jahr betragen haben. Ein solcher Zeitraum wäre aber nicht ausreichend anzunehmen, daß es sich um ein (lang-) oder mittelfristiges Darlehen handelte. Denn nur solche Darlehen können nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl. wieder das hg. Erk. 4. 11. 1965, 373/64) an sich eine durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung ersetzen. Da die belangte Behörde in diesem Punkt aber keine Feststellungen getroffen hat und im angefochtenen Bescheid sich mit er angeschnittenen Frage auch sonst in keiner Weise auseinandergesetzt hat, war der Sachverhalt in diesem wichtigen Belang ergänzungsbedürftig, welcher Umstand den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastete, die seine Aufhebung gem. § 42 Abs. 2 lit. c Z. 2 und 3 VwGG 1965 zur Folge hatte.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf §§ 47 ff VwGG 1965. Das Kostenmehrbegehren war abzuweisen. Der von der Beschwerdeführerin beantragte Aufwand für den im verwaltungsgerichtlichen Verfahren

überreichten zusätzlichen Schriftsatz ddo 6. 12. 1971 ist im Gesetz nicht vorgesehen. Ebenso sind Straßenbahnfahrtkosten im Streitfalle nicht zu ersetzen, weil sich die Kanzlei des Beschwerdevertreters im gleichen Wiener Stadtbezirk wie der VwGH befindet, die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels daher bei der geringen Entfernung desselben zum Sitz des VwGH nicht erforderlich war.

Wien, am 27. Jänner 1972