

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

20.03.1974

Geschäftszahl

1157/72

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte Hofstätter, Dr. Karlik, Dr. Simon und Dr. Kirschner als Richter, im Beisein des Schriftführers prov. Landesregierungsoberkommissär Dr. Yasikoff, über die Beschwerde der R-Ges.m.b.H. in D, vertreten durch Dkfm. Dr. Erich Hämmerle, Rechtsanwalt in Dornbirn, Marktstraße 29, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 2. Mai 1972, Zl. 82-5/1972, betreffend Körperschaftsteuer 1969, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund (Finanzlandesdirektion für Vorarlberg) hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 2.108,80 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Alleineigentümer die T-gesellschaft m.b.H. ist, die wiederum im Alleineigentum der H-bank steht. Sie betreibt ein Rechenzentrum, das die Durchführung von Datenverarbeitungen und die damit verbundenen Beratungen übernimmt. Sie hat ihre Tätigkeit am 1. April 1965 mit einem Stammkapital von S 100.000,-- begonnen. Zur Abdeckung der in den ersten Jahren aufgetretenen Verluste und zur Anschaffung von Anlagegütern hat die Beschwerdeführerin Darlehen aufgenommen, die am 31. Dezember 1969 S 16.507.153,-- betragen haben. Davon stammten S 1.909.929,-- von der H-bank S 3.923.814,-- von der L-AG und S 10.000.000,-- von der A-AG. In der Bilanz zum 31. Dezember 1969 wurden Verluste (einschließlich der Vorträge 1965 bis 1968) in Höhe von S 7.297.938,- ausgewiesen. Als Zinsaufwand wurde für 1969 ein Betrag von S 1.017.045,-- ausgewiesen, von dem S 131.247,-- auf die H-bank entfielen.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, daß ein Teilbetrag der Darlehen von S 4.000.000,-- als verdecktes Stammkapital anzusehen sei und daher eine verdeckte Gewinnausschüttung im Ausmaß von 8 % dieses Betrages, nämlich von S 320.000,--, anzunehmen sei. Die Beschwerdeführerin wurde im Körperschaftsteuerbescheid 1969 aufgefordert, die auf diese S 320.000,-- entfallende Kapitalertragsteuer von S 78.080,-- innerhalb von 10 Tagen nach Rechtskraft des Bescheides abzuführen.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde das Vorliegen eines verdeckten Stammkapitals und damit einer verdeckten Gewinnausschüttung bestritten. Die Finanzierung der Verluste der Jahre 1965 bis 1969 sei teils durch einen Kredit der L-AG, teils durch ein Darlehen der Wiener A-AG erfolgt. Es sei unbestritten, daß weder die beschwerdeführende Gesellschaft selbst noch die T-gesellschaft m.b.H. als deren Alleineigentümerin in der Lage gewesen seien, die für diese Bankkredite erforderlichen Sicherheiten zu stellen. Die L-bank habe den Kredit auf Ersuchen der H-bank mit Rücksicht auf die langjährige besonders intensive und weitreichende Geschäftsverbindung zu dieser gegeben. Das Finanzamt habe unter Bezugnahme auf die Berufungsentscheidung vom 2. Dezember 1970 (betreffend die Jahre 1966 und 1967) das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung an eine Nichtgesellschafterin (H-bank) in Höhe des Zinsbetrages, welchen die H-bank bei der direkten Kapitalzuführung an die Beschwerdeführerin verloren hätte, unterstellt. Dieser Auffassung sei entgegenzuhalten, daß nach Lehre und Rechtsprechung der Steuerpflichtige in der Wahl seiner Mittel, mit denen er seinen Betrieb führen will, grundsätzlich nicht beschränkt sei und bei der Auswahl seiner Finanzierungsmöglichkeit durch die Steuerbehörden nicht bevormundet werden solle. Der Fall, daß ein Unternehmen überwiegend mit Fremdmitteln finanziert werde und diese nur zufolge der Sicherheitsleistung eines Gesellschafters oder einer dritten Person erhalte, komme in der Praxis wiederholt vor. Bemerkenswert sei,

daß der Empfänger der Kreditzinsen in allen diesen Fällen nicht ein Gesellschafter oder eine diesem nahestehende Person, sondern vielmehr ausschließlich die kreditgewährende Bank sei. Die äußere Form der Gestaltung entspreche sohin vollinhaltlich dem inneren Gehalt, sodaß eine Umdeutung des Erscheinungsbildes nicht zulässig sei. Der Hinweis auf § 21 BAO durch die Finanzbehörde sei sohin nicht gedeckt. Außerdem sei darauf hinzuweisen, daß die Sicherheitsleistung für die Fremdmittelkredite nicht von einem Gesellschafter geleistet worden sei, sondern seitens der Finanzbehörde dem Gesellschafter des Gesellschafters unterstellt werde. Auf Grund von durch die Finanzbehörde anlässlich früherer Berufungsverfahren durchgeführten Sachverhaltsermittlungen, gehe eindeutig hervor, daß seitens der Hbank keine Deckung für den Kredit an die Beschwerdeführerin beigelegt worden sei, sondern die Kredite auf Grund laufender weitreichender Geschäftsverbindungen zwischen der L-bank und der Hbank gewährt worden seien. Wenn auch für die L-bank das Bestehen von Zwischenbankeinlagen für die Kreditzusage an die Beschwerdeführerin maßgebend gewesen sein möge, habe sich dadurch nichts am Rechtsverhältnis zwischen den beiden Banken geändert.

Die H-bank sei nicht Gesellschafterin der Beschwerdeführerin und deshalb auch nicht am Stammkapital beteiligt. Sie unterliege in ihrer Geschäftsgebarung den Vorschriften des durch Beschluß des Vorarlberger Landtages genehmigten Statuts. Darnach beschränke sich der Geschäftsbetrieb der H-bank im wesentlichen auf die Gewährung von Hypothekar- und Kommunaldarlehen. Die streng gehaltenen Deckungsvorschriften seien im Statut genau festgelegt und im Ergebnis so, daß die Gewährung eines Darlehens seitens der H-bank an die Beschwerdeführerin rechtlich gar nicht möglich sei. Die Hereinnahme von Krediten bei anderen Instituten, welche derartigen satzungsmäßigen Beschränkungen nicht unterliegen, anstatt bei der H-bank, sei daher aus zwingenden wirtschaftlichen Gründen und nicht, wie die Finanzbehörde unterstelle, zum Zwecke der Steuerumgehung erfolgt.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung setze voraus, daß einem Gesellschafter oder einer diesem nahe stehenden Person Vorteile zugewendet werden, die die Gesellschaft dritten, der Gesellschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht zuwenden würde. Als Vorteil für die H-bank sehe die Finanzbehörde den Zinszufluß aus der anderweitigen Verwendung des Geldes an. Diese Auffassung bewirke, daß die Erträge für dasselbe Kapital effektiv einer doppelten Besteuerung unterzogen würden. Einmal bei der H-bank direkt durch Einbeziehung des tatsächlich erzielten Zinsertrages in den Gewinn, zum anderen Male durch die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung seitens der Beschwerdeführerin, bezogen auf dasselbe Kapital. Die Einrichtung der verdeckten Gewinnausschüttung sei aber ausschließlich dafür geschaffen, Steuerumgehungen zu neutralisieren, keinesfalls jedoch, denselben Gewinn einer mehrfachen Besteuerung zuzuführen. Zum vorgeschriebenen Kapitalertragsteuerabzug werde noch geltend gemacht, daß der Kapitalertragsteuer nur das unterliegen könne, was einem Gesellschafter tatsächlich zugeflossen sei. Dies ergebe sich eindeutig schon aus dem Wortlaut des § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG. Es würde nicht nur dem Gesetzeswortlaut, sondern auch jeglicher wirtschaftlicher Betrachtungsweise widersprechen, dem Einkommen einer Person, welche nicht einmal Gesellschafter sei, Aufwendungen hinzuzurechnen, welche nachgewiesenermaßen an eine dritte, gesellschaftsfremde Person für die Erbringung einer echten Leistung (Kreditgewährung) gemacht wurden. Das Finanzamt habe es unterlassen, anzuführen, wem der zu besteuernde Kapitalertrag zugeflossen sei. Die Beschwerdeführerin sehe sich trotz eingehender Überlegungen außerstande, jemand als Empfänger dieser angeblichen verdeckten Gewinnausschüttung zu nennen, weil die in Rede stehenden Zinsen tatsächlich ausschließlich nur den kreditgewährenden Banken zugeflossen seien.

Die belangte Behörde wies die Berufung nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung aus folgenden Gründen ab: Zum 31. Dezember 1969 stünden Verbindlichkeiten von S 16,506.000,-- Aktiven in Höhe von S 10,341.000,-- gegenüber. Angesichts dieser wirtschaftlichen Situation sei das Unternehmen im Sinne des § 69 der Konkursordnung konkursreif. Zwischen dem 31. Dezember 1968 und dem 31. Dezember 1969 habe eine Umschichtung der Verbindlichkeiten an die L-AG auf die A- AG stattgefunden. Hinsichtlich der Besicherung der L-bank werde auf die Zwischenbankeinlage der Hbank verwiesen. Die Besicherung der A-AG für ihr Darlehen bestehe laut deren Schreiben vom 9. Februar 1972 in einem Blankoakzept der Beschwerdeführerin einem Pfandbestellungsanbot hinsichtlich 12.086/70.000 Anteile an einer Liegenschaft in Dornbirn sowie in einem Haftungsanbot der H-bank. Die erstgenannte Besicherung könne auf Grund der Vermögenslosigkeit der Beschwerdeführerin als gänzlich wertlos bezeichnet werden, wogegen die zweitgenannte einen Bruchteil der Darlehen decken könnte. Hingegen sei das Haftungsanbot seitens der H-bank für die Darlehensgeberin als vollwertige Sicherung anzusehen.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung sei der wahre Grund zum Vorschein gekommen, warum die H-bank nicht als Hauptgeldgeberin für das überschuldete Unternehmen eingetreten sei. Die H-bank sei wegen ihrer strengen Belehnungsvorschriften nicht in der Lage, die durch nahestehende Kommerzbanken oder Versicherungsgesellschaften gegebenen Kredite zu gewähren, weil sie für ihre Ausleihungen die Sicherheiten im Grundvermögen zu suchen habe. Trotz der Verschuldung, die ein ungewöhnlich hohes Ausmaß erreicht habe, habe sich die H-bank bzw. ihre Tochter, die T-Ges.m.b.H., nicht entschlossen, eine entsprechende Kapitalerhöhung durchzuführen. Der Schluß des Senates, daß dies wohl aus Gründen des Zinsverlustes, den die H-bank im Falle einer Kapitalerhöhung erleiden müßte, nicht erfolgt sei, sei daher naheliegend gewesen.

Der Behauptung der Beschwerdeführerin, daß der seinerzeitige Kredit seitens der Österreichischen L-bank blanko gewährt worden sei, sei entgegenzuhalten, daß die H-bank bei diesem Kreditinstitut am

31. Dezember 1966 eine Einlage in Höhe von S 47,112,403, und am 31. Dezember 1967 in Höhe von S 68,223.849,-- besessen habe. Von einer Blankoeigenschaft des Kredites könne daher wohl nicht die Rede sein.

Es sei wohl unbestritten, daß der Steuerpflichtige in der Wahl der Mittel, mit denen er seinen Betrieb führen will, nicht bevormundet werden solle. Wenn aber die Verschuldung eines Betriebes einen derart hohen Grad erreicht habe wie im vorliegenden Fall und ein derartiges Mißverhältnis zwischen den Aktiven und Passiven bestehe, daß sie jeder betriebswirtschaftlichen Theorie und Praxis entgegenstünden, so sei die Behörde berechtigt, entsprechende Schlüsse zu ziehen. Warum die Beschwerdeführerin weder von ihrer Alleineigentümerin noch deren Muttergesellschaft direkt entsprechende Darlehen erhalten könne, sei aufgezeigt worden. Daher führten alle diesbezüglichen Ausführungen der Beschwerdeführerin ins Leere. Auch die Aussage des Rechtsvertreters bei der Berufungsverhandlung sei beachtlich, daß die Beschwerdeführerin eine unzureichende maschinelle Ausstattung gehabt habe. Daß eine EDV-Anlage sehr viel Kapital benötige, habe auch der Beschwerdeführerin und der indirekten Geldgeberin klar sein müssen. Es ergebe sich daher die Frage, warum sie eine Kapitalausstattung nicht direkt besorgt habe. Bei einer sogenannten Zwischenbankeinlage, die das Sechsfache des gewährten Kredites erreicht habe, könne im Bankverkehr wohl nicht mehr von einem Blankokredit gesprochen werden. Es sei offensichtlich, daß der von der beherrschenden Großmutter der Beschwerdeführerin eingeschlagene Weg der Finanzierung ungewöhnlich sei. Es werde weder bestritten, daß die H-bank als Eigentümerin der T-Ges.m.b.H. nicht am Stammkapital der Beschwerdeführerin beteiligt sei, noch daß sie mangels Deckungsmöglichkeit an die Beschwerdeführerin direkt keine Darlehen gewähren konnte. Aber aus zwingenden wirtschaftlichen Gründen hätte sie ihre Tochtergesellschaft finanziell besser ausstatten müssen, damit sie in die Lage versetzt würde, eine angemessene Erhöhung des Stammkapitals durchzuführen. Die H-bank als beherrschende Obergesellschaft habe diese Konstruktion der Finanzierung über dritte Geldgeber frei gewählt und damit auch gewollt.

Die Durchleuchtung der wirtschaftlichen Zusammenhänge habe klargestellt, daß die ungewöhnlich niedrige Kapitalausstattung ein mehr als auffallendes Mißverhältnis zwischen Eigenkapital und Fremdkapital herbeigeführt habe. Auch nach der inzwischen fraglich gewordenen Erreichung der Ertragsschwelle werde die Abdeckung der Überschuldung bis zum unterstellten verdeckten Stammkapital noch durch eine Reihe von Jahren andauern. Auf Grund dieser Sachlage sei dem Senat trotz der enormen Verlustvorträge der Ansatz eines verdeckten Stammkapitals in Höhe von 4 Millionen Schilling für das Jahr 1949 im Hinblick auf die in Aussicht gestellte positive Entwicklung des Unternehmens als hinreichend erschienen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobene Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1.) Kapitalertragsteuer

Gemäß § 87 Abs. 3 EStG 1967 ist beim Steuerabzug vom Kapitalertrag der Gläubiger Steuerschuldner. Der Schuldner haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Die in den Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden gemäß § 224 Abs. 1 BAO durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten. In dem in der Begründung des Körperschaftsteuerbescheides 1969 enthaltenen Hinweis, daß die anfallende Kapitalertragsteuer innerhalb von 10 Tagen nach Rechtskraft des Bescheides unter Vorlage der Kapitalertragsteueranmeldung an die Finanzkasse abzuführen sei, kann jedoch kein Haftungsbescheid im Sinne des § 224 Abs. 1 BAO erblickt werden, sodaß die gegen die Heranziehung zur Kapitalertragsteuer erhobenen Einwendungen insoweit ins Leere gehen, weil eine Heranziehung der Beschwerdeführerin als Haftende gemäß § 87 Abs. 3 EStG 1967 im Hinblick auf das Fehlen eines entsprechenden Bescheides noch gar nicht erfolgt ist.

2.) Körperschaftsteuer

Gemäß § 8 Körperschaftsteuergesetz 1966 bestimmt sich, was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes. Hiebe sind auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen. Der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung wird im Gesetz zwar nicht näher erläutert, ergibt sich aber, wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 19. Jänner 1952, Zl. 781/50, Slg. Nr. 529/F, dargetan hat, aus der offenkundigen Absicht des Gesetzgebers, das Einkommen der steuerpflichtigen Körperschaft voll zu erfassen. Als verdeckte Gewinnausschüttungen werden darnach Zuwendungen aus dem Vermögen einer Körperschaft an die an ihr beteiligten Personen angesehen werden müssen, die sich als Zuwendung von Einkommensanteilen des Jahres darstellen, dessen Einkommen zu besteuern ist, wenn sie sich in einer Form vollzieht, die nicht ohne weiteres erkennen läßt, daß Einkommensbzw. Gewinnanteile ausgeschüttet werden. Es muß sich dabei um Zuwendungen handeln, die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden.

Schon der ehemalige Reichsfinanzhof hat in seinem Urteil vom 19. September 1933, RStBl. S 1220, ausgeführt, daß die Steuerpflichtigen grundsätzlich in der Wahl der Mittel, mit denen sie den Betrieb führen, nicht beschränkt sind und daß an die Finanzbehörden obliegende Beweisführung, daß Gesellschaftsdarlehen als verdecktes Stammkapital zu behandeln sind, besonders strenge Anforderungen zu stellen sind.

Auch der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 17. November 1966, Zl. 927/65, das zwar in Angelegenheiten der Einheitsbewertung ergangen ist, ausgesprochen, daß der Abgabepflichtige in der Wahl seiner Mittel, mit denen er seinen Betrieb führen will, nicht beschränkt ist, und bei der Auswahl seiner Finanzierungsmöglichkeiten nicht bevormundet werden soll. Eine in die äußere Form eines Warenkredites gekleidete Forderung eines Gesellschafters einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung könne nur unter besonderen Umständen als Stammeinlage angesehen werden, nämlich dann, wenn sie nach der vertraglichen Ausgestaltung ähnlich wie das Stammkapital einen Anteil am Vermögen und nicht lediglich einen Zahlungsanspruch darstelle.

Diese Auffassung wurde im wesentlichen bereits in dem sowohl von der Beschwerdeführerin als auch von der belangten Behörde herangezogenen hg. Erkenntnis vom 30. März 1953, Zl. 565/51, Slg. Nr. 738/F, vertreten. In dem diesem Erkenntnis zugrunde liegenden Fall war ein von vornherein zu kleines Stammkapital durch hohe Gesellschafterdarlehen ergänzt worden. Im vorliegenden Fall ist der Sachverhalt nur insofern gleichgelagert, als das Stammkapital vom Beginn an zu niedrig angesetzt wurde. Die fehlenden Mittel wurden jedoch der Beschwerdeführerin nicht durch Gesellschafterdarlehen zugeführt, sondern durch fremde Geldgeber, wobei nach der Annahme der Behörde die Besicherung durch die Alleineigentümerin der Alleingesellschafterin, nämlich durch die Hbank erfolgt ist. Da im vorliegenden Fall nur über die Körperschaftsteuer zu entscheiden ist, kann die Frage, ob in diesem Vorgang die Zuführung von verdecktem Stammkapital zu erblicken ist, dahingestellt bleiben, da nur das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung zu untersuchen ist. Nach den Sachverhaltsfeststellung der belangten Behörde hat die Beschwerdeführerin für diese Besicherung keine Gegenleistung an die H-bank erbracht und es wurde auch nicht festgestellt, daß etwa überhöhte Entgelte an die Gläubiger geleistet worden seien, von denen ein Teil der H-bank zugeflossen sei. Die belangte Behörde sieht den dieser Kreditanstalt zugewendeten Vorteil ausschließlich darin, daß die H-bank durch die Nichtzurverfügungstellung der von der Beschwerdeführerin benötigten Mittel (also dem Gegenteil von dem dem Erkenntnis vom 30. März 1953 zugrunde liegenden Sachverhalt) Mittel zur Verleihung an andere Personen habe freihalten können. Der darin liegende Vorteil hat aber bereits in den für die tatsächliche Verleihung des Geldes bezogenen Zinsen und damit direkt im Gewinn der H-bank ihren Niederschlag gefunden. Die Beschwerdeführerin ist daher im Recht, wenn sie die Auffassung vertritt, daß eine doppelte Besteuerung der Erträge desselben Kapitals (einerseits die effektiven Zinsen von Dritten, andererseits die fiktiven Zinsen bei Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung) vorgenommen werden würde. Dies würde jedoch dem Grundgedanken des Körperschaftsteuergesetzes widersprechen, auf dem die Besteuerung der verdeckten Gewinnausschüttungen basiert.

Da die belangte Behörde bei dem von ihr festgestellten Sachverhalt somit zu Unrecht das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung angenommen hat, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG 1965 und auf der Verordnung des Bundeskanzlers vom 14. November 1972, BGBl. Nr. 427, insbesondere auf deren Art. IV Abs. 2.

Wien, am 20. März 1974