

TE Vwgh Erkenntnis 1984/10/23 83/14/0257

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 23.10.1984

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §21 Abs1;

KStG 1966 §8;

1. BAO § 21 heute
2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Karlik, Dr. Simon, Dr. Schubert und Dr. Pokorny als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Traumüller, über die Beschwerde des Präsidenten der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) dieser Finanzlandesdirektion (Berufungssenat I) vom 5. Oktober 1983, Zl. 6/340/1-BK/Eb-1981, betreffend Körperschaftsteuer 1978 und 1979 der mitbeteiligten Partei: G-Gesellschaft m.b.H. in S, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Karlik, Dr. Simon, Dr. Schubert und Dr. Pokorny als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Traumüller, über die Beschwerde des Präsidenten der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) dieser Finanzlandesdirektion (Berufungssenat römisch eins) vom 5. Oktober 1983, Zl. 6/340/1-BK/Eb-1981, betreffend Körperschaftsteuer 1978 und 1979 der mitbeteiligten Partei: G-Gesellschaft m.b.H. in S, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der mitbeteiligten Partei Aufwendungen in der Höhe von S 8.540,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Am Stammkapital der mitbeteiligten Partei von insgesamt S 100.000,-- waren bis 31. Dezember 1977 je zur Hälfte die K-KG und die S-GesmbH beteiligt. Zum 1. Jänner 1978 wurde in die mitbeteiligte Partei gemäß Art. III des Strukturverbesserungsgesetzes (StrVG) der Betrieb der G-GesmbH und Co KG eingebracht. Das Stammkapital der mitbeteiligten Partei beträgt nunmehr 6 Mio Schilling, Gesellschafter sind

von insgesamt S 100.000,-- waren bis 31. Dezember 1977 je zur Hälfte die K-KG und die S-GesmbH beteiligt. Zum 1. Jänner 1978 wurde in die mitbeteiligte Partei gemäß Artikel römisch drei, des Strukturverbesserungsgesetzes (StrVG) der Betrieb der G-GesmbH und Co KG eingebracht. Das Stammkapital der mitbeteiligten Partei beträgt nunmehr 6 Mio Schilling, Gesellschafter sind

das Stift X mit das Stift römisch zehn mit

S

300.000,--

und die S-GesmbH deren Anteile zu 100 % dem Stift X gehören, mitund die S-GesmbH deren Anteile zu 100 % dem Stift römisch zehn gehören, mit

S, S

5,700,000,-- , 5,700,000,--.

Die Erhöhung des Stammkapitals der mitbeteiligten Partei von S 100.000,-- auf 6 Mio Schilling erfolgte zum Teil im Wege der Einbringung des Betriebes der G-GesmbH & Co KG (im folgenden nur noch kurz "KG" genannt), zum Teil durch Bareinzahlung (3 Mio Schilling).

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung im Unternehmen der mitbeteiligten Partei stellte der Prüfer für das Jahr 1978 eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von S 1,056.697,-- fest, dazu führte er im Prüfungsbericht aus, daß dieser Betrag die Zinsen für das vom Gesellschafter Stift X der mitbeteiligten Gesellschaft gewährte Darlehen von 13,5 Mio Schilling per 1. Jänner 1978 bzw. 16,77 Mio Schilling per 31. Dezember 1978 darstelle und deshalb als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren sei, weil das genannte Darlehen als verdecktes Stammkapital anzusehen wäre. Weiters führte der Prüfer im Betriebsprüfungsbericht aus, es ergebe sich zu den Stichtagen 1. Jänner und 31. Dezember folgendes Bilanzbild:Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung im Unternehmen der mitbeteiligten Partei stellte der Prüfer für das Jahr 1978 eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von S 1,056.697,-- fest, dazu führte er im Prüfungsbericht aus, daß dieser Betrag die Zinsen für das vom Gesellschafter Stift römisch zehn der mitbeteiligten Gesellschaft gewährte Darlehen von 13,5 Mio Schilling per 1. Jänner 1978 bzw. 16,77 Mio Schilling per 31. Dezember 1978 darstelle und deshalb als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren sei, weil das genannte Darlehen als verdecktes Stammkapital anzusehen wäre. Weiters führte der Prüfer im Betriebsprüfungsbericht aus, es ergebe sich zu den Stichtagen 1. Jänner und 31. Dezember folgendes Bilanzbild:

1.1.1978

1.1.1978

31.12.1978

31.12.1978

Aktiva (in Mio)

ausstehende Einlage

3,310

-

Anlagevermögen

84,739

56,980

Umlaufvermögen

38,875

60,914

Aktive Rechnungsab-grenzungs-posten

0,216 , 0,216

1,493 , 1,493

Verlust

8,928

Passiva (in Mio)

Kapital

6,000

6,000

Investitionsfreibeträge

17,449

12,959

Rückstellungen

1,331

2,271

Verbindlichkeiten

88,833

90,315

Darlehen Stift X Darlehen Stift römisch zehn

13,500

16,770

Gewinnvortrag

0,027

Die mitbeteiligte Gesellschaft sei auf Grund ihrer Kapitalstruktur direkt oder indirekt dem Stift X zuzuordnen (direkte Beteiligung in Höhe von S 300.000,--, indirekte Beteiligung über die dem Stift X zu 100 % gehörige S-GesmbH, sowie als Darlehensgeber: zum 1. Jänner 1978 13,5 Mio Schilling und zum 31. Dezember 1978 16,77 Mio Schilling). Wegen der sich aus der Bilanz 1978 ergebenden Verschuldung habe die mitbeteiligte Gesellschaft 1978 die wesentlichen Teile der Produktionsstraße um 24 Mio Schilling (netto) verkauft und umgehend wieder zu besonders günstigen Bedingungen rückgemietet. Dieser Finanzierungsvorgang werde auch von der mitbeteiligten Gesellschaft nicht bestritten und stelle nach Auffassung der Betriebsprüfung eine Maßnahme dar, den notwendigen Kapitalbedarf zu decken. Wegen dieser Umstände, nämlich

Die mitbeteiligte Gesellschaft sei auf Grund ihrer Kapitalstruktur direkt oder indirekt dem Stift römisch zehn zuzuordnen (direkte Beteiligung in Höhe von S 300.000,--, indirekte Beteiligung über die dem Stift römisch zehn zu 100 % gehörige S-GesmbH, sowie als Darlehensgeber: zum 1. Jänner 1978 13,5 Mio Schilling und zum 31. Dezember 1978 16,77 Mio Schilling). Wegen der sich aus der Bilanz 1978 ergebenden Verschuldung habe die mitbeteiligte Gesellschaft 1978 die wesentlichen Teile der Produktionsstraße um 24 Mio Schilling (netto) verkauft und umgehend wieder zu besonders günstigen Bedingungen rückgemietet. Dieser Finanzierungsvorgang werde auch von der mitbeteiligten Gesellschaft nicht bestritten und stelle nach Auffassung der Betriebsprüfung eine Maßnahme dar, den notwendigen Kapitalbedarf zu decken. Wegen dieser Umstände, nämlich

- -Strichaufzählung
der Kapitalstruktur des Unternehmens (grobes Mißverhältnis zwischen Eigenkapital und Fremdkapital);
- -Strichaufzählung
der Zusammensetzung der Gesellschaft;
- -Strichaufzählung
der nach wie vor bestehenden stillen Gesellschaft, deren Einlage (von 15 Mio Schilling) durch Verluste aufgebraucht worden sei;
- -Strichaufzählung
des Darlehensverzichtes des Stiftes X in Höhe von S 4.910.703,81 (mit Wirkung zum 31. Dezember 1977 habe das Stift X auf einen Teil seiner Darlehensforderung verzichtet, für den vom Verzicht umfaßten Betrag von

S 4,910.703,81 sei ein Besserungsschein ausgestellt worden und in dieser Höhe würde daher eine Eventualverbindlichkeit ausgewiesen) sei im Gesellschafterdarlehen des Stiftes X eine verdeckte Stammeinlage zu erblicken. des Darlehensverzichtes des Stiftes römisch zehn in Höhe von S 4,910.703,81 (mit Wirkung zum 31. Dezember 1977 habe das Stift römisch zehn auf einen Teil seiner Darlehensforderung verzichtet, für den vom Verzicht umfaßten Betrag von S 4,910.703,81 sei ein Besserungsschein ausgestellt worden und in dieser Höhe würde daher eine Eventualverbindlichkeit ausgewiesen) sei im Gesellschafterdarlehen des Stiftes römisch zehn eine verdeckte Stammeinlage zu erblicken.

Das Finanzamt schloß sich im Körperschaftsteuerbescheid für 1978 der Auffassung des Betriebsprüfers an und behandelte die Zinsen für das als verdecktes Stammkapital gewertete Darlehen als verdeckte Gewinnausschüttung. Das gegenständliche Darlehen haftete in der Bilanz zum 31. Dezember 1979 mit S 32,770.000,-- aus. Entsprechend der Behandlung im Jahre 1978 wertete das Finanzamt auch im Körperschaftsteuerbescheid für 1979 die auf das Darlehen entfallenden Zinsen in Höhe von S 2,194,162,-- als verdeckte Gewinnausschüttung.

In Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide für 1978 und 1979 brachte die mitbeteiligte Partei im wesentlichen folgendes vor:

Die im Betriebsprüfungsbericht aufgezeigte Bilanzstruktur des Unternehmens zum 1. Jänner 1978 und zum 1. Jänner 1979 sei nur eine Momentaufnahme. Das Unternehmen habe sich nach hohen Anfangsverlusten in einer Umstellungs- und beginnenden Expansionsphase befunden. Daß das ursprüngliche Finanzierungskonzept des Vorläufers der mitbeteiligten Gesellschaft, nämlich der KG, nicht aufgegangen wäre, sei an drei Umständen gelegen gewesen:

- -Strichaufzählung
Die Produktion des 1973 gegründeten Unternehmens habe infolge großer Probleme mit den Maschinenlieferungen erst 1975 eingesetzt.
- -Strichaufzählung
Der Beginn der Produktion sei mit einer unvorhergesehenen Rezession in der Baukonjunktur zusammengefallen.
- -Strichaufzählung
Der damalige Partner in der Geschäftsführung, die K-KG, habe wegen der eigenen wirtschaftlichen Schwierigkeiten die Belange der Vorgängergesellschaft nicht im erforderlichen Maße vertreten.

Durch diese Umstände seien die hohen Verluste bis 1977 entstanden, die letztlich auch zur Auseinandersetzung der Gesellschaft geführt hätten. Im Geschäftsjahr 1980 sei der Umsatz gegenüber 1977 bereits verdoppelt und es sei erstmals ein Gewinn erzielt worden. Die Gesellschafter der mitbeteiligten Gesellschaft hätten nie daran gedacht, die der Gesellschaft gewährten Darlehen in Risikokapital umzuwandeln, weil hierfür keine wirtschaftliche Notwendigkeit bestanden habe. Die Gesellschaft habe sich auch in der schwierigen Umstrukturierungsphase in den Jahren 1978 bis 1980 ausreichend aus dem freien Kapitalmarkt finanzieren können und habe in diesem Zeitraum von der österreichischen Länderbank ohne Sicherheiten zusätzliche Kredite erhalten und 1980 vorübergehend besonders günstige Fremdmittel in Höhe von 20 Mio Schilling in Anspruch nehmen können.

Die Konditionen der Gesellschafterdarlehen würden jenen entsprechen, wie sie unter Fremden üblich seien. Es liege eine feste Verzinsung ohne Rücksicht auf den Geschäftsgang der Gesellschaft vor, weiters die Vereinbarung über die Rückzahlung (allerdings seien die Rückzahlungsraten im Hinblick auf den schlechten Geschäftsgang bisher gestundet worden), und unter bestimmten Voraussetzungen würde die vorzeitige Fälligkeit des Darlehensbetrages eintreten. Die österreichische Rechtsordnung lasse unter Hinweis auf § 21 BAO keinen Raum für die Annahme eines verdeckten Stammkapitals, weil im Bereich der Besteuerung der Kapitalgesellschaften die vom Steuerpflichtigen geschaffene zivilrechtliche Situation zugrunde gelegt werden müsse, wolle man nicht das allgemein anerkannte Gestaltungsrecht verneinen. Es bestünden zivilrechtlich gewaltige Unterschiede zwischen der Widmung von Gesellschaftermitteln als Kapital und als Darlehen: Die Konditionen der Gesellschafterdarlehen würden jenen entsprechen, wie sie unter Fremden üblich seien. Es liege eine feste Verzinsung ohne Rücksicht auf den Geschäftsgang der Gesellschaft vor, weiters die Vereinbarung über die Rückzahlung (allerdings seien die Rückzahlungsraten im Hinblick auf den schlechten Geschäftsgang bisher gestundet worden), und unter bestimmten Voraussetzungen würde die vorzeitige Fälligkeit des Darlehensbetrages eintreten. Die österreichische Rechtsordnung lasse unter Hinweis auf Paragraph 21, BAO keinen Raum für die Annahme eines verdeckten Stammkapitals, weil im Bereich der Besteuerung der Kapitalgesellschaften die vom Steuerpflichtigen geschaffene zivilrechtliche Situation zugrunde gelegt werden müsse, wolle man nicht das allgemein anerkannte Gestaltungsrecht verneinen. Es bestünden zivilrechtlich gewaltige Unterschiede zwischen der

Widmung von Gesellschaftermitteln als Kapital und als Darlehen:

Gewinnabhängige Rendite - feste Verzinsung

Einfluß auf die Beteiligungsquote - Gläubigerrecht Anteil am Vermögen - nomineller Zahlungsanspruch Unbegrenzte Laufzeit - Rückzahlbarkeit

Verlust bei Insolvenz - Befriedigung wie andere Gläubiger Einfluß auf die Willensbildung - ohne Einfluß.

Auch sei die Beteiligung der Gesellschafter am Vermögen und die Finanzierung der Gesellschaft durch Darlehen nicht paritätisch, was der Verwaltungsgerichtshof als mitentscheidend für die Qualifikation von Gesellschafterdarlehen als verdecktes Stammkapital angesehen habe (Erkenntnis vom 30. März 1953, Zl. 565/51, Slg. Nr. 738/F). Auch wenn man davon ausgehe, daß seit 1. Jänner 1978 die Gesellschaft direkt oder indirekt zu 100 % im Eigentum des Stiftes X stehe, so müsse doch die unterschiedliche Interessenslage gesehen werden: Das Stift X sei in erster Linie an der Veranlagung finanzieller Mittel gegen Gewährung von Zinsen interessiert und habe deshalb an der Finanzierung der Gesellschaft als (echter) stiller Gesellschafter und als Darlehensgeber mitgewirkt. Die S-GesmbH dagegen sei als einer der Hauptlieferanten der "G" (Mitbeteiligte) an dieser Gesellschaft unternehmerisch interessiert gewesen und habe daher in der Notsituation 1978 die gesellschaftsrechtliche Beteiligung übernommen und für eine künftige erfolgreiche Gestion Sorge getragen. Auch sei die Beteiligung der Gesellschafter am Vermögen und die Finanzierung der Gesellschaft durch Darlehen nicht paritätisch, was der Verwaltungsgerichtshof als mitentscheidend für die Qualifikation von Gesellschafterdarlehen als verdecktes Stammkapital angesehen habe (Erkenntnis vom 30. März 1953, Zl. 565/51, Slg. Nr. 738/F). Auch wenn man davon ausgehe, daß seit 1. Jänner 1978 die Gesellschaft direkt oder indirekt zu 100 % im Eigentum des Stiftes römisch zehn stehe, so müsse doch die unterschiedliche Interessenslage gesehen werden: Das Stift römisch zehn sei in erster Linie an der Veranlagung finanzieller Mittel gegen Gewährung von Zinsen interessiert und habe deshalb an der Finanzierung der Gesellschaft als (echter) stiller Gesellschafter und als Darlehensgeber mitgewirkt. Die S-GesmbH dagegen sei als einer der Hauptlieferanten der "G" (Mitbeteiligte) an dieser Gesellschaft unternehmerisch interessiert gewesen und habe daher in der Notsituation 1978 die gesellschaftsrechtliche Beteiligung übernommen und für eine künftige erfolgreiche Gestion Sorge getragen.

In der Eröffnungsbilanz der mitbeteiligten Gesellschaft zum 1. Jänner 1978 seien neben dem später auf 6 Mio Schilling erhöhten Stammkapital Rücklagen aus Investitionsfreibeträgen in Höhe von 17 Mio Schilling vorhanden gewesen, die ebenfalls Eigenkapitalcharakter gehabt hätten, so daß insgesamt Eigenmittel von 23 Mio Schilling vorhanden gewesen wären. Besonders werde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. November 1966, Zl. 927/65, Slg. Nr. 3527/F, verwiesen, in dem ausgesprochen sei, daß der Abgabepflichtige in der Wahl seiner Mittel, mit denen er seinen Betrieb führen wolle, nicht beschränkt sei und bei der Auswahl seiner Finanzierungsmöglichkeiten nicht bevormundet werden solle. In diesem Erkenntnis messe der Verwaltungsgerichtshof auch den unterschiedlichen Auswirkungen bei der kridamäßigen Verteilung im Falle eines Konkurses größere Bedeutung zu als dem qualifizierten Kapitalbedarf. Er stelle darauf ab, ob die Forderung des Gesellschafters nach der vertraglichen Gestaltung einen Anteil am Vermögen oder einen bloßen Zahlungsanspruch darstelle.

Die Bilanz der KG weist zum 31. Dezember 1977 ein Darlehen des stillen Gesellschafters (Stift X) von 18,5 Mio Schilling aus. Mit Schreiben vom 7. Juli 1983 erklärte die mitbeteiligte Gesellschaft die Differenz zum Betrag von 13,5 Mio Schilling laut Einbringungsbilanz zum 1. Jänner 1978 wie folgt auf: Die Bilanz der KG weist zum 31. Dezember 1977 ein Darlehen des stillen Gesellschafters (Stift römisch zehn) von 18,5 Mio Schilling aus. Mit Schreiben vom 7. Juli 1983 erklärte die mitbeteiligte Gesellschaft die Differenz zum Betrag von 13,5 Mio Schilling laut Einbringungsbilanz zum 1. Jänner 1978 wie folgt auf:

Stand zum 31. Dezember 1977 (vor Einbringung)

S

18.500.000,--

Abdeckung negative Einlage gegen Besserungsschein

- S, - S

4.910.703,81 , 4.910.703,81

Übertrag auf Verrechnungskonto (sonstige Verbindlichkeiten)

- S, - S

89.296,19 , 89.296,19

Stand lt. Einbringungsbilanz

S

13.500.000,--

Bei der mündlichen Berufungsverhandlung wiederholte der Vertreter der mitbeteiligten Gesellschaft im wesentlichen die bisherigen Ausführungen in der Berufung und führte weiters aus:

Unter Berücksichtigung der Rücklagen und des Investitionsfreibetrages sei zum 1. Jänner 1978 eine ausreichende Finanzierung mit Eigenkapital vorgelegen. Die Rückzahlungsraten seien zwar 1978 gestundet worden, das Darlehen sei aber zwischenzeitlich zurückgezahlt worden. Es sei richtig, daß für das gegenständliche Darlehen keine Sicherheiten geboten worden seien, aber auch für das Darlehen der Girozentrale (1980 und 1981) sei nur eine Patronanzerklärung des Stiftes X abgegeben worden. Weiters wurde vorgebracht, daß der Gesellschafter der K-KG, Dipl. Ing. R., die Option besessen habe, die Hälfte der Gesellschaftsanteile innerhalb von fünf Jahren zu einem fixen Ablösepreis zu erwerben, wobei die übernommenen Darlehen abzulösen gewesen wären. Bei Umwandlung des Darlehens des Stiftes X in Gesellschaftskapital hätte sich bei gleichem Abtretungspreis durch die Abnahme des Darlehens der Ablösebetrag dafür vermindert. Dies sei ein weiteres Indiz gegen die Annahme, der Gesellschafter Stift X habe die Absicht gehabt, die Widmung von Eigenkapital durch die Wahl der Darlehensform zu umgehen. Schließlich wies der Vertreter der mitbeteiligten Partei darauf hin, daß nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. April 1982, Zlen. 81/14/0195, 82/14/0003, 0004, für die Beurteilung eines Darlehens als verdecktes Stammkapital der Zeitpunkt der Darlehenszuzahlung maßgebend sei. Unter Berücksichtigung der Rücklagen und des Investitionsfreibetrages sei zum 1. Jänner 1978 eine ausreichende Finanzierung mit Eigenkapital vorgelegen. Die Rückzahlungsraten seien zwar 1978 gestundet worden, das Darlehen sei aber zwischenzeitlich zurückgezahlt worden. Es sei richtig, daß für das gegenständliche Darlehen keine Sicherheiten geboten worden seien, aber auch für das Darlehen der Girozentrale (1980 und 1981) sei nur eine Patronanzerklärung des Stiftes römisch zehn abgegeben worden. Weiters wurde vorgebracht, daß der Gesellschafter der K-KG, Dipl. Ing. R., die Option besessen habe, die Hälfte der Gesellschaftsanteile innerhalb von fünf Jahren zu einem fixen Ablösepreis zu erwerben, wobei die übernommenen Darlehen abzulösen gewesen wären. Bei Umwandlung des Darlehens des Stiftes römisch zehn in Gesellschaftskapital hätte sich bei gleichem Abtretungspreis durch die Abnahme des Darlehens der Ablösebetrag dafür vermindert. Dies sei ein weiteres Indiz gegen die Annahme, der Gesellschafter Stift römisch zehn habe die Absicht gehabt, die Widmung von Eigenkapital durch die Wahl der Darlehensform zu umgehen. Schließlich wies der Vertreter der mitbeteiligten Partei darauf hin, daß nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. April 1982, Zlen. 81/14/0195, 82/14/0003, 0004, für die Beurteilung eines Darlehens als verdecktes Stammkapital der Zeitpunkt der Darlehenszuzahlung maßgebend sei.

Mit dem nunmehr beim Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung der mitbeteiligten Gesellschaft Folge und führte zur Begründung aus:

Darlehen, die als verdecktes Grund- oder Stammkapital anzusehen seien, würden steuerlich wie Eigenkapital behandelt. Bei der Gewinnermittlung stellten die dafür verrechneten Zinsen verdeckte Gewinnausschüttungen dar. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei bei der Beurteilung der gegenständlichen Frage grundsätzlich davon auszugehen, daß der Steuerpflichtige in der Wahl der Mittel, mit denen er seinen Betrieb führen wolle, nicht beschränkt sei, daß es ihm also grundsätzlich freistehe, seinen Betrieb mit Eigenmitteln oder mit Fremdkapital auszustatten. Nur unter besonderen, in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes näher umschriebenen Umständen könne ein Gesellschafterdarlehen steuerlich als verdecktes Eigenkapital angesehen werden. Die fraglichen Mittel stellten in diesem Fall Risikokapital der Gesellschaft dar. Nach Auffassung der belangten Behörde sei der mitbeteiligten Partei darin zu folgen, daß für eine Zuführung von Risikokapital keine wirtschaftliche Notwendigkeit bestanden habe und bestehe. Dies sei unter anderem daraus ersichtlich, daß sich die Gesellschaft ausreichend auf dem freien Kapitalmarkt habe finanzieren können (Darlehen der österreichischen Länderbank und der Girozentrale). Die von der Rechtsprechung geforderten besonderen Umstände für die Annahme verdeckten

Stammkapitals lägen demnach nicht vor.

Mit der vorliegenden, gemäß § 292 BAO erhobenen Beschwerde macht der Präsident der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides geltend. Mit der vorliegenden, gemäß Paragraph 292, BAO erhobenen Beschwerde macht der Präsident der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides geltend.

Zu dieser Beschwerde haben sowohl die belangte Behörde als auch die mitbeteiligte Partei Gegenschriften erstattet. Beide Gegenschriften wenden sich gegen die Annahme des Beschwerdeführers, das fragliche Gesellschafterdarlehen wäre verdecktes Stammkapital der mitbeteiligten Partei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im schon zitierten hg. Erkenntnis vom 20. April 1982 ist, das Schrifttum und die bisherige Rechtsprechung zusammenfassend, ausgeführt, 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 des Gesellschafters an eine GesmbH 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 (-erhöhung) 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 die mehrfach genannten "besonderen Umstände" vorliegen oder nicht, ist auf den Zeitpunkt der Darlehenszuzahlung 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.

Dem beschwerdeführenden Präsidenten ist nun im Beschwerdefall zuzubilligen, daß einzelne Sachverhaltselemente für seinen Standpunkt sprechen, das in Rede stehende Darlehen des Stiftes X wäre verdecktes Stammkapital der mitbeteiligten GesmbH. Es sind dies die Tatsache, daß sich das Stift X an der KG, deren Betrieb gemäß Art. III StrVG in die mitbeteiligte GesmbH eingebracht worden ist, mit einem Betrag von 15 Mio Schilling als stiller Gesellschafter beteiligt hatte (und an der mitbeteiligten GesmbH weiter beteiligt ist), daß diese Einlage aber schon vor der Einbringung durch Verluste aufgebraucht war, weiters, daß auch noch nach der Umstrukturierung gemäß Art. III StrVG der Anteil des Fremdkapitals am Gesamtkapital verhältnismäßig hoch war (zunächst allerdings nicht außergewöhnlich hoch, siehe unten), daß auch darnach (1978 und 1979) verhältnismäßig hohe Verluste auftraten und die Rückzahlung des strittigen Darlehens vorerst unbesichert gestundet wurde. Dem beschwerdeführenden Präsidenten ist nun im Beschwerdefall zuzubilligen, daß einzelne Sachverhaltselemente für seinen Standpunkt sprechen, das in Rede stehende Darlehen des Stiftes römisch zehn wäre verdecktes Stammkapital der mitbeteiligten GesmbH. Es sind dies die Tatsache, daß sich das Stift römisch zehn an der KG, deren Betrieb gemäß Artikel römisch drei, StrVG in die mitbeteiligte GesmbH eingebracht worden ist, mit einem Betrag von 15 Mio Schilling als stiller Gesellschafter beteiligt hatte (und an der mitbeteiligten GesmbH weiter beteiligt ist), daß diese Einlage aber schon vor der Einbringung durch Verluste aufgebraucht war, weiters, daß auch noch nach der Umstrukturierung gemäß Artikel römisch drei, StrVG der Anteil des Fremdkapitals am Gesamtkapital verhältnismäßig hoch war (zunächst allerdings nicht außergewöhnlich hoch, siehe unten), daß auch darnach (1978 und 1979) verhältnismäßig hohe Verluste auftraten und die Rückzahlung des strittigen Darlehens vorerst unbesichert gestundet wurde.

Es ist allerdings auch in Rechnung zu stellen, daß die belangte Behörde nach Rechtsprechung und Schrifttum nur unter Anlegung eines besonders strengen Maßstabes zur Annahme verdeckten Stammkapitals hätte gelangen dürfen. Prüft man die Vorwürfe des beschwerdeführenden Präsidenten gegen die belangte Behörde unter diesem Gesichtspunkt, so kommt ihnen insgesamt gesehen keine Berechtigung zu:

Es ist dem Beschwerdeführer schon einmal darin nicht zu folgen, daß eine Darlehenszuzahlung zum 1. Jänner 1978, dem Stichtag der Einbringung der KG in die mitbeteiligte GesmbH, zu unterstellen wäre. Der Beschwerdeführer ist zwar im Recht, wenn er die Einbringung des Betriebes einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft gemäß

Art. III StrVG als Einzelrechtsnachfolge und nicht als Gesamtrechtsnachfolge wertet. Damit ist für ihn aber nichts gewonnen; denn "verdecktes Stammkapital" ist ein wirtschaftlicher Begriff und die Feststellung, ob ein Sachverhalt diesem Begriff entspricht, ist in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu treffen. Es kommt daher nicht darauf an, daß die mitbeteiligte GesmbH erst anlässlich der Betriebseinbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge Darlehensschuldnerin wurde, sondern darauf, wie die Verhältnisse zur Zeit der tatsächlichen Darlehenszuzahlung lagen. Die tatsächliche Darlehenszuzahlung hatte aber schon einige Jahre vor dem 1. Jänner 1978 im Wege der Darlehensgewährung an die KG stattgefunden. Geht man nun auf die Zeit der tatsächlichen Darlehenszuzahlung zurück, so läßt sich die Annahme des beschwerdeführenden Präsidenten, die teils unmittelbare, teils mittelbare, insgesamt 100%ige Gesellschaftsbeteiligung des Stiftes X spräche für die Wertung des Gesellschafterdarlehens als verdecktes Stammkapital, nicht rechtfertigen. Zur Zeit der tatsächlichen Darlehenszuzahlung hatte nämlich der Darlehensgeber (das Stift X) weder nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers noch nach der Aktenlage eine (unmittelbar oder mittelbar) beherrschende Gesellschafterstellung. Besondere Umstände, die darauf hinwiesen, daß dennoch schon bei der seinerzeitigen Darlehenszuzahlung nicht Fremd-, sondern Eigenkapital gewährt und in weiterer Folge bei der Umstrukturierung (Art. III StrVG) nicht Fremd-, sondern Eigenkapital in die mitbeteiligte GesmbH eingebracht worden wäre, hat der beschwerdeführende Präsident ebenfalls nicht behauptet und auch die Aktenlage bietet keinen Anhaltspunkt hierfür. Nach dem in der Beschwerde selbst festgehaltenen Sachverhalt ist vielmehr davon auszugehen, daß seinerzeit (an die KG) ein Darlehen gewährt und von der mitbeteiligten GesmbH anlässlich der Umstrukturierung ein Darlehen übernommen wurde. Es handelt sich dabei unbestrittenermaßen um ein Darlehen, das dem Stift X keine andere Stellung einräumte, als sie auch einem anderen Darlehensgeber zukommt, und das keine gesellschafterähnlichen Rechte oder Pflichten begründete. Es ist dem Beschwerdeführer schon einmal darin nicht zu folgen, daß eine Darlehenszuzahlung zum 1. Jänner 1978, dem Stichtag der Einbringung der KG in die mitbeteiligte GesmbH, zu unterstellen wäre. Der Beschwerdeführer ist zwar im Recht, wenn er die Einbringung des Betriebes einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft gemäß Artikel römisch drei, StrVG als Einzelrechtsnachfolge und nicht als Gesamtrechtsnachfolge wertet. Damit ist für ihn aber nichts gewonnen; denn "verdecktes Stammkapital" ist ein wirtschaftlicher Begriff und die Feststellung, ob ein Sachverhalt diesem Begriff entspricht, ist in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu treffen. Es kommt daher nicht darauf an, daß die mitbeteiligte GesmbH erst anlässlich der Betriebseinbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge Darlehensschuldnerin wurde, sondern darauf, wie die Verhältnisse zur Zeit der tatsächlichen Darlehenszuzahlung lagen. Die tatsächliche Darlehenszuzahlung hatte aber schon einige Jahre vor dem 1. Jänner 1978 im Wege der Darlehensgewährung an die KG stattgefunden. Geht man nun auf die Zeit der tatsächlichen Darlehenszuzahlung zurück, so läßt sich die Annahme des beschwerdeführenden Präsidenten, die teils unmittelbare, teils mittelbare, insgesamt 100%ige Gesellschaftsbeteiligung des Stiftes römisch zehn spräche für die Wertung des Gesellschafterdarlehens als verdecktes Stammkapital, nicht rechtfertigen. Zur Zeit der tatsächlichen Darlehenszuzahlung hatte nämlich der Darlehensgeber (das Stift römisch zehn) weder nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers noch nach der Aktenlage eine (unmittelbar oder mittelbar) beherrschende Gesellschafterstellung. Besondere Umstände, die darauf hinwiesen, daß dennoch schon bei der seinerzeitigen Darlehenszuzahlung nicht Fremd-, sondern Eigenkapital gewährt und in weiterer Folge bei der Umstrukturierung (Artikel römisch drei, StrVG) nicht Fremd-, sondern Eigenkapital in die mitbeteiligte GesmbH eingebracht worden wäre, hat der beschwerdeführende Präsident ebenfalls nicht behauptet und auch die Aktenlage bietet keinen Anhaltspunkt hierfür. Nach dem in der Beschwerde selbst festgehaltenen Sachverhalt ist vielmehr davon auszugehen, daß seinerzeit (an die KG) ein Darlehen gewährt und von der mitbeteiligten GesmbH anlässlich der Umstrukturierung ein Darlehen übernommen wurde. Es handelt sich dabei unbestrittenermaßen um ein Darlehen, das dem Stift römisch zehn keine andere Stellung einräumte, als sie auch einem anderen Darlehensgeber zukommt, und das keine gesellschafterähnlichen Rechte oder Pflichten begründete.

Der Annahme verdeckten Stammkapitals steht im Beschwerdefall weiters der Umstand entgegen, daß bei der mitbeteiligten Partei nach ihrer Vermögenslage jedenfalls für das Streitjahr 1978 eine Zuführung von Eigenmitteln nicht unbedingt geboten erschien. Der Verwaltungsgerichtshof folgt bei dieser Beurteilung zunächst dem sowohl von der belangten Behörde als auch von der mitbeteiligten Partei in ihren Gegenschriften vertretenen Standpunkt, daß die bilanzmäßig ausgewiesenen Investitionsfreibeträge Rücklagen und damit Eigenkapital gleichzuhalten sind. Erhöhen doch die Investitionsfreibeträge - wie die mitbeteiligte Partei richtig bemerkt - für den Fall, daß die Wirtschaftsgüter innerhalb der fünfjährigen Bindungsfrist des § 10 Abs. 3 EStG 1972 aus dem Betriebsvermögen ausscheiden, den

Gewinn und damit das Eigenkapital. Für den Fall aber, daß die Wirtschaftsgüter fünf Jahre hindurch im Betriebsvermögen verblieben sind, werden die Investitionsfreibeträge auf Kapitalkonto oder auf freie Rücklagen übertragen und bilden ebenso Eigenkapital. Dazu tritt die Überlegung, daß der bilanzmäßige Ausweis der Investitionsfreibeträge auf der Passivseite der Vermögensübersicht dazu dient, gewinn- und damit buchhalterisch an sich eigenkapitalmindernde Aufwandsposten, denen aber kein Vermögensabfluß und daher keine echte Eigenkapitalminderung gegenübersteht, auszugleichen. Der Annahme verdeckten Stammkapitals steht im Beschwerdefall weiters der Umstand entgegen, daß bei der mitbeteiligten Partei nach ihrer Vermögenslage jedenfalls für das Streitjahr 1978 eine Zuführung von Eigenmitteln nicht unbedingt geboten erschien. Der Verwaltungsgerichtshof folgt bei dieser Beurteilung zunächst dem sowohl von der belangten Behörde als auch von der mitbeteiligten Partei in ihren Gegenschritten vertretenen Standpunkt, daß die bilanzmäßig ausgewiesenen Investitionsfreibeträge Rücklagen und damit Eigenkapital gleichzuhalten sind. Erhöhen doch die Investitionsfreibeträge - wie die mitbeteiligte Partei richtig bemerkt - für den Fall, daß die Wirtschaftsgüter innerhalb der fünfjährigen Bindungsfrist des Paragraph 10, Absatz 3, EStG 1972 aus dem Betriebsvermögen ausscheiden, den Gewinn und damit das Eigenkapital. Für den Fall aber, daß die Wirtschaftsgüter fünf Jahre hindurch im Betriebsvermögen verblieben sind, werden die Investitionsfreibeträge auf Kapitalkonto oder auf freie Rücklagen übertragen und bilden ebenso Eigenkapital. Dazu tritt die Überlegung, daß der bilanzmäßige Ausweis der Investitionsfreibeträge auf der Passivseite der Vermögensübersicht dazu dient, gewinn- und damit buchhalterisch an sich eigenkapitalmindernde Aufwandsposten, denen aber kein Vermögensabfluß und daher keine echte Eigenkapitalminderung gegenübersteht, auszugleichen.

Bei Ansatz der Investitionsfreibeträge als Eigenkapital ergibt sich bei der mitbeteiligten Partei, einem Industrieunternehmen, zum 1. Jänner 1978 ein Anteil des Eigenkapitals an der Bilanzsumme von 18,4 %. Nach der von der belangten Behörde in ihrer Gegenschrift zitierten und vom Verwaltungsgerichtshof eingesehenen Untersuchung des österreichischen Institutes für Wirtschaftsforschung vom September 1983 über die Entwicklung des industriellen Cash Flow 1980 bis 1983 betrug der vergleichbare Prozentsatz bei den österreichischen Industrieunternehmen Ende 1977 im Durchschnitt 22,8 %. Der Unterschied zwischen der durchschnittlichen Eigenkapitalausstattung und jener der Beschwerdeführerin nach der Umstrukturierung ist nun nicht derart schwerwiegend, daß von einem unbedingten Eigenmittelbedarf der mitbeteiligten Partei die Rede sein konnte.

Ins Gewicht fiel nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht die verhältnismäßig geringfügige Erhöhung des strittigen Darlehens im Jahre 1978 von 13,5 Mio Schilling auf 16,8 Mio Schilling; die Vermögenslage der mitbeteiligten Partei war Ende 1978 nach den aufgezeigten Grundsätzen immerhin noch mit rund 10 Mio Schilling aktiv. In Frage stehen könnte der Eigenmittelbedarf der Beschwerdeführerin im Jahre 1979, ein Jahr, in dem ein Verlust von rund 9 Mio Schilling zusammen mit dem Vorjahresverlust die Eigenmittel in ihrer Gesamtheit bis auf rund 2 Mio Schilling aufgezehrt hatte. Zu Recht weist jedoch die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid - vom beschwerdeführenden Präsidenten unbestritten - darauf hin, daß sich die mitbeteiligte GesmbH auch dann noch (über Bankkredite) ausreichend auf dem freien Kapitalmarkt finanzieren konnte, womit keine Notwendigkeit zum Nachschuß von Risikokapital bestand (diese Finanzierungsmöglichkeit ließe sich durchaus mit Bewertungsreserven in den bilanzmäßig ausgewiesenen Aktiven von rund 108,7 Mio Schilling - Liegenschaftsanteil rund 36 Mio Schilling - erklären). Jedenfalls vermag der Verwaltungsgerichtshof in der Aussage des angefochtenen Bescheides, die von der Rechtsprechung geforderten besonderen Umstände für die Annahme verdeckten Stammkapitals hätten nicht vorgelegen, keine Rechtswidrigkeit zu erkennen. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965 als unbegründet abzuweisen. Ins Gewicht fiel nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht die verhältnismäßig geringfügige Erhöhung des strittigen Darlehens im Jahre 1978 von 13,5 Mio Schilling auf 16,8 Mio Schilling; die Vermögenslage der mitbeteiligten Partei war Ende 1978 nach den aufgezeigten Grundsätzen immerhin noch mit rund 10 Mio Schilling aktiv. In Frage stehen könnte der Eigenmittelbedarf der Beschwerdeführerin im Jahre 1979, ein Jahr, in dem ein Verlust von rund 9 Mio Schilling zusammen mit dem Vorjahresverlust die Eigenmittel in ihrer Gesamtheit bis auf rund 2 Mio Schilling aufgezehrt hatte. Zu Recht weist jedoch die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid - vom beschwerdeführenden Präsidenten unbestritten - darauf hin, daß sich die mitbeteiligte GesmbH auch dann noch (über Bankkredite) ausreichend auf dem freien Kapitalmarkt finanzieren konnte, womit keine Notwendigkeit zum Nachschuß von Risikokapital bestand (diese Finanzierungsmöglichkeit ließe sich durchaus mit Bewertungsreserven in den bilanzmäßig ausgewiesenen Aktiven von rund 108,7 Mio Schilling - Liegenschaftsanteil rund 36 Mio Schilling - erklären). Jedenfalls vermag der Verwaltungsgerichtshof in der Aussage des

angefochtenen Bescheides, die von der Rechtsprechung geforderten besonderen Umstände für die Annahme verdeckten Stammkapitals hätten nicht vorgelegen, keine Rechtswidrigkeit zu erkennen. Die Beschwerde war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG 1965 als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 7. April 1981, BGBl. Nr. 221. Eingabengebühr war nur je Eingabe (Gegenschrift) und nicht je Bogen zu entrichten. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG 1965 und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 7. April 1981, Bundesgesetzblatt , Nr. 221. Eingabengebühr war nur je Eingabe (Gegenschrift) und nicht je Bogen zu entrichten.

Wien, am 23. Oktober 1984

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1984:1983140257.X00

Im RIS seit

23.10.1984

Zuletzt aktualisiert am

15.06.2016

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at