

# TE Vwgh Erkenntnis 2007/6/25 2007/14/0002

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 25.06.2007

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

### Norm

EStG 1988 §19 Abs1;

EStG 1988 §93 Abs2;

EStG 1988 §95 Abs2;

EStG 1988 §95 Abs3 Z1;

EStG 1988 §95 Abs4;

KStG 1988 §8 Abs2;

### Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Holeschofsky als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der S & Co Ges.m.b.H. in W, vertreten durch Dr. Walter Reichholz, Rechtsanwalt in 1090 Wien, Universitätsstraße 6/2, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 24. Juli 2002, Zlen. RV/019-11/06/95 und RV/069- 11/06/99, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Zeiträume vom 1. April 1988 bis 31. März 1991 und vom 1. April 1991 bis 31. März 1995, zu Recht erkannt:

### Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft m.b.H., die zum 31. März bilanziert und deren Unternehmensgegenstand die Erzeugung von Sportschuhen ist. Ihr Alleingesellschafter ist seit 1983 die M. AG (in der Folge: Muttergesellschaft) mit dem Sitz in Zürich. Der allein zeichnungsberechtigte Verwaltungsrat der Muttergesellschaft ist gleichzeitig auch einziger Geschäftsführer der Beschwerdeführerin.

In dem mit dem 25. Juli 1993 datierten Bericht über eine die Jahre 1989 bis 1991 erfassende abgabenbehördliche Prüfung wurden von der Prüferin folgende Feststellungen getroffen:

Nach dem Erwerb der Schuhfabrik durch die Muttergesellschaft sei die W. Factoring International Ltd. (in der Folge: Factoring) mit dem Sitz in London gegründet worden, an welcher Gesellschaft die Muttergesellschaft die

Anteilsmehrheit halte. Die Wahl des Firmenwortlautes bei der neu gegründeten Gesellschaft habe die Prüferin zur Auffassung gelangen lassen, dass es sich bei dieser Gesellschaft um eine "non-resident company limited by shares" nach englischem Recht handle, welche Ansicht der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin in einer Besprechung bestätigt habe. Da solche Gesellschaften aus dem Vereinigten Königreich selbst keinerlei gewerbliche oder sonstige Einkünfte zu erzielen pflegten, unterlagen sie vorerst nicht der englischen Besteuerung, erweckten gegenüber den ausländischen Steuerbehörden "aber gerne den Eindruck" einer aktiv tätigen britischen Gesellschaft, die in Großbritannien "normal und voll" besteuert werde. Solche Gesellschaften übten damit "praktisch die Funktion einer Basisgesellschaft" aus. Ein Versuch der Prüferin, über die Fernauskunft die aktuelle Telefonnummer der Factoring in London zu erhalten, sei fehlgeschlagen, was die Prüferin zur Auffassung habe gelangen lassen, dass auch bei der Factoring "der Eindruck eines Geschäftsbetriebes vermittelt" habe werden sollen. Laut einem mit 1. April 1985 zwischen der Beschwerdeführerin und der Factoring abgeschlossenen Vertrag habe die Factoring für die Beschwerdeführerin die Werbung durchführen sollen; des Weiteren habe die Factoring die Beschwerdeführerin bei internationalen Veranstaltungen (Weltmeisterschaften, Olympischen Spielen etc.) repräsentieren, neue Werbestrategien entwickeln, Marktanalysen erstellen und neue Märkte erschließen sollen. Für diese Tätigkeiten erhalte die Factoring eine Provision in Höhe von 4,5 % der Exporterlöse der Beschwerdeführerin "laut Erklärung". Die verrechneten Provisionen an die Factoring könnten angesichts der zu dieser Gesellschaft getroffenen Feststellungen nicht anerkannt werden und stellten damit verdeckte Gewinnausschüttungen an die Muttergesellschaft in Zürich dar. Die dafür angesetzten Beträge seien für die Jahre 1989 bis 1991 dem Betriebsergebnis außerbilanzmäßig hinzuzurechnen und von diesen Beträgen sei Kapitalertragsteuer im Ausmaß von 33,33 % vorzuschreiben.

Das Finanzamt erließ, der Auffassung der Prüferin folgend, nach Wiederaufnahme der betroffenen Körperschaftsteuerverfahren Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1989 bis 1991, in welchen die Provisionen an die Factoring als Betriebsausgaben unberücksichtigt blieben, und einen Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum vom 1. April 1989 bis 31. März 1991.

In ihrer gegen diese Bescheide erhobenen Berufung trug die Beschwerdeführerin vor, es dürfe der Umstand, dass die Factoring nach englischem Recht nicht der Besteuerung unterliege, nicht dazu führen, dass Geschäftsbeziehungen "global und ohne tiefer gehende Untersuchungen als die versuchte Feststellung einer Telefonnummer als Scheingeschäfte beurteilt" würden. Die der Beschwerdeführerin von der Factoring erbrachten Leistungen seien im Zuge des Prüfungsverfahrens eingehend dargestellt worden, ohne dass die Prüferin dies zur Kenntnis genommen habe. Die dargestellten Tätigkeiten der Factoring hätten erwiesen, dass es sich bei dieser um eine aktive Gesellschaft handle. Die durch die Factoring geworbenen Geschäftspartner der Jahre 1988 bis 1991 seien unter Angabe der daraus erzielten Jahresumsätze dargestellt worden, wobei eine Dokumentation der von der Factoring erbrachten Leistungen der Prüferin auch übergeben worden sei. Die Prüferin habe jegliche Auseinandersetzung mit diesen Beweisergebnissen verweigert. Wenn die Prüferin die Telefonnummer der Factoring über die Fernauskunft nicht habe in Erfahrung bringen können, dann erkläre sich dies daraus, dass die Factoring Ende März 1993 liquidiert worden sei und im Zeitraum der Prüfung nicht mehr existiert habe. Nach Aufzählung der von der Factoring für die Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen samt den von ihr geworbenen Geschäftspartnern mit den aus diesen Geschäftsbeziehungen erzielten Umsätzen wurde in der Berufung ausgeführt, dass die Factoring durch ihre Leistungen wesentlich zum Fortbestand der Beschwerdeführerin beigetragen habe. Zur Erbringung ihrer Leistungen habe sich die Factoring "großteils freier Mitarbeiter" bedient, welche "jeweils vor Ort tätig werden mussten". Die für diese Leistungen vereinbarte Provision in Höhe von 4,5 % der Auslandsumsätze der Beschwerdeführerin habe ihre Ursache demnach nicht im Gesellschaftsverhältnis, sondern in der schuldrechtlichen Leistungsbeziehung zwischen Factoring und Beschwerdeführerin. Die vertraglich vereinbarte Provisionshöhe entspreche fremdüblichen Maßstäben, was auch von der Prüferin nie angezweifelt worden sei.

Die Prüferin hielt den Berufungsausführungen entgegen, dass die Auflistung der behaupteten Tätigkeiten der Factoring zwar schon im Prüfungsverfahren vorgelegt worden sei, dass dieser Auflistung aber nicht entnommen werden könne, wer die Leistungen tatsächlich erbracht habe, nachdem die Factoring über kein eigenes Personal verfüge. Da nicht nachgewiesen worden sei, wer die Leistungen tatsächlich erbracht habe, komme den diesbezüglichen Ausführungen kein Gewicht zu. Entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin sei im Rahmen der Prüfung auch die Bemessungsbasis für die Provision angezweifelt worden. Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin habe im Prüfungsverfahren mitgeteilt, dass der Provisionssatz per 1. Jänner 1993 von 4,5 % auf

2 % reduziert worden sei. Nachdem der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin bestätigt habe, dass die Factoring "ein in London nicht tätiges Unternehmen" sei, habe sich ein "Abspruch über die Bemessungsbasis" erübrig. Die Liquidation der Factoring per Ende März 1993 sei im Prüfungsverfahren nicht bekannt gewesen. Anzumerken sei hiezu, dass durch eine Änderung der englischen Rechtslage ab April 1988 auch alle "non-resident companies" kraft ihres Sitzes in Großbritannien mit all ihren Erträgen aus dem In- und Ausland in England voll körperschaftsteuerpflichtig seien, wobei für viele vor 1988 gegründete Gesellschaften eine Übergangsfrist von fünf Jahren eingeräumt worden sei. Im Falle der Factoring sei diese Übergangsfrist im Jahr 1993 abgelaufen, was offensichtlich der Grund für die Liquidation der Factoring gewesen sei.

Die Beschwerdeführerin erstattete zu dieser Stellungnahme der Prüferin eine Gegenäußerung, in welcher sie nach allgemeinen Rechtsausführungen vortrug, den "Weg der Leistungserbringung durch" die Factoring "nicht zuletzt aus betriebswirtschaftlichen und organisatorischen Gründen" gewählt zu haben. Da die Factoring Leistungen gleicher oder ähnlicher Art auch für andere Gesellschaften erbracht habe, sei erreicht worden, dass die an die Beschwerdeführerin verrechneten Beträge "auf Grund einer äußerst kosteneffizienten sowie ökonomischen Strukturierung zustande gekommen" seien. Hätte die Beschwerdeführerin diese Tätigkeiten selbst durchführen wollen, dann wären die dafür angefallenen Aufwendungen beträchtlich höher ausgefallen. Gestaltungsmisbrauch könne somit nicht angenommen werden. Dass die betroffenen Leistungen tatsächlich ausgeführt worden seien, bestreite auch die Prüferin nicht. Ihr Hinweis darauf, dass die Factoring über kein eigenes Personal verfügt habe, sei angesichts der Möglichkeit der Inanspruchnahme von Fremdpersonal "unbeachtlich" und andererseits auch unrichtig, weil die Factoring ohnehin zwei Direktoren und einen Sekretär beschäftigt habe, "um überhaupt aktiv sein zu können". Unterstellte man auf Basis des österreichischen Lohnniveaus die Tätigkeit eines einzigen Mitarbeiters zur Ausführung der erbrachten Leistungen, dann wäre für einen solchen Mitarbeiter ein Aufwand von S 637.000,-- jährlich an Gehalt und von S 300.000,-- jährlich an Reisekosten ins Kalkül zu ziehen, welchem Aufwand nach dem von der Beschwerdeführerin eingeschlagenen Weg Provisionszahlungen in Höhe von lediglich S 440.000,-- bis maximal S 467.000,-- gegenüberstünden. Die Einschaltung einer international tätigen Werbegesellschaft mit dem Sitz in London sei angesichts der Notwendigkeit weltweiter Tätigkeit keinesfalls ungewöhnlich. Dass sich die Factoring zur Erbringung der Leistungen freier Mitarbeiter bedient habe, welche "jeweils vor Ort tätig" geworden seien, sei schon in der Berufung vorgebracht worden. Über die "Bemessungsbasis für die Provision" sei nicht mehr zu diskutieren, weil die Prüferin "diesen Punkt fallen gelassen" gehabt habe. Die Liquidierung der Factoring per Ende März 1993 sei der Prüferin tatsächlich nicht bekannt gegeben worden, sie habe aber in dieser Hinsicht auch keine Fragen gestellt. Dass die Liquidierung wegen des Ablaufes der Übergangsfrist im Jahr 1993 erfolgt sei, müsse als offenkundige Unterstellung angesehen werden. Hingewiesen werde darauf, dass "eine Neugründung im Hinblick unter gleicher Firma erfolgt ist, wobei Rechtsnachfolge gegeben ist".

Dieser Gegenäußerung erwiderte die Prüferin, dass die Beschwerdeführerin einen Vertreter beschäftige, der selbst Eiskunstläufer gewesen sei und deshalb zu den verschiedensten Sportlern und Trainern Kontakte habe. Dieser Vertreter habe die von der Beschwerdeführerin genannten Länder bereist und Trainer und Spitzensportler betreut, wenn diese sich als Gäste der Beschwerdeführerin in Österreich aufgehalten und Schuhe ausprobiert hätten. Der Vertreter sei auch bei Europa- und Weltmeisterschaften gewesen, während bei Olympischen Spielen zusätzlich noch der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin anwesend gewesen sei. Der genannte Vertreter werde dies jedoch nicht bestätigen wollen, weil er dadurch wohl seinen Arbeitsplatz verlieren würde. Des Weiteren traf die Prüferin in ihrer Gegenäußerung noch nähere Feststellungen zur Factoring. Diese sei am 9. November 1984 gegründet worden, wobei die Anteile an ihr von zwei Rechtsanwälten zu gleichen Teilen gehalten worden seien, deren Anschrift mit jener der Factoring identisch sei. Die beiden Beteiligten hätten gleichzeitig als Direktoren fungiert, einer von ihnen sei auch noch als Sekretär der Gesellschaft tätig gewesen. Einer der Rechtsanwälte fungiere bei elf weiteren Gesellschaften, der andere bei vier weiteren Gesellschaften als Direktor. Am 25. Jänner 1985 sei Walter S. aus Zürich als zusätzlicher Direktor der Gesellschaft bestellt worden. Mit 4. Februar 1985 seien die britischen Anwälte als Direktoren ausgeschieden und Walter S. als der einzige Direktor verblieben. Mit Stichtag 30. Jänner 1985 seien die Anteile an der Factoring auf die Muttergesellschaft zu 99 % und auf Walter S. zu 1 % übergegangen. Im Bericht des Direktors der Factoring zum Jahresabschluss zum 31. März 1989 sei ausgeführt worden, dass die Gesellschaft während des abgelaufenen Geschäftsjahrs keine Geschäfte getätigt habe, sodass weder Einnahmen noch Ausgaben angefallen seien. Zum Jahresabschluss 31. März 1992 sei vom Direktor Walter S. festgestellt worden, dass die Gesellschaft während des "letzten Jahres, 1.4.1991 bis 31.3. 1992 und der vorhergehenden Jahre" geruht habe, sodass es keine Einnahmen und keine Ausgaben gegeben habe. Die Gesellschaft sei am 21. September 1993 im Handelsregister

gelöscht worden und habe während der Jahre ihres Bestehens weder einen Gewinn noch einen Verlust gemacht. In Kenntnis dieser Unterlagen müsse die Prüferin "mehr denn je" davon ausgehen, dass die Factoring die behaupteten Leistungen für die Beschwerdeführerin nicht erbracht haben könne, weshalb die Provisionen an sie zu Unrecht bezahlt worden seien. Für welche andere Unternehmen und mit Hilfe welcher freier Mitarbeiter die Factoring tätig geworden sei, sei bislang unbekannt. Die Frage der ursprünglich beanstandeten Höhe der Provisionen sei nicht mehr weiterverfolgt worden, nachdem der Geschäftsführer zugegeben habe, dass die Factoring eine "nonresident company" sei.

Auch dieser Erwiderung der Prüferin trat die Beschwerdeführerin mit einem Schriftsatz entgegen, in welchem sie erklärte, dass aus dem Umstand, dass die Factoring im Vereinigten Königreich nicht aktiv sein dürfe, nicht geschlossen werden könne, dass die Factoring nicht außerhalb des Vereinigten Königreiches handlungsfähig gewesen sei. Der Bestimmung des § 162 Abs. 1 BAO sei von der Beschwerdeführerin vollinhaltlich entsprochen worden, indem sie als Empfängerin der als steuerliche Betriebsausgabe geltend gemachten Provisionen die Factoring namhaft gemacht habe. Wenn sich die Factoring zur Erbringung der Leistungen freier Mitarbeiter bedient habe, könne nicht verlangt werden, dass neben und zusätzlich zu den nach § 162 Abs. 1 BAO genau zu bezeichnenden Empfängern auch solche freien Mitarbeiter zu bezeichnen seien, derer sich der Empfänger der abgesetzten Beträge zur Erfüllung der Leistungen bedient habe. Zur Diktion der Prüferin sei anzumerken, dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin den Status der Factoring nicht "zugegeben" habe, sondern zu Beginn der Prüfung von sich aus die Eigenschaft der Factoring als "non-resident company" mit dem Sitz in London mitgeteilt habe.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung, die es mit den zuletzt getroffenen Ausführungen der Prüferin über die Entwicklung der Factoring und damit begründete, dass Nachforschungen durch den österreichischen Handelsdelegierten in England keinerlei Hinweis auf eine Tätigkeit der Factoring ergeben hätten. Aus einer reinen Auflistung von Tätigkeiten, wie die Beschwerdeführerin sie vorgenommen habe, könne weder auf die tatsächliche Erbringung der behaupteten Leistungen noch auf ihren Erbringer geschlossen werden. Namen und Adressen der freien Mitarbeiter, derer sich die Factoring zur Erbringung der behaupteten Leistungen in Ermangelung eigenen Personals bedient haben solle, seien nicht bekannt gegeben worden. Es stelle sich in diesem Zusammenhang auch die Frage nach der Möglichkeit zur Anwerbung, Aufgabeneinweisung, Koordinierung und Betreuung dieser freien Mitarbeiter durch das "sehr eingeschränkte Stammpersonal" der Factoring. Neben der Bekanntgabe des Empfängers der angesetzten Beträge müsse auch eine tatsächliche Leistungserbringung erfolgt sein, was im vorliegenden Fall nicht habe nachgewiesen werden können.

Die Beschwerdeführerin stellte den Antrag auf Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und kündigte weiteres Vorbringen an.

Für die Jahre 1992 bis 1995 wurde das Unternehmen der Beschwerdeführerin einer weiteren abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen, über deren Ergebnis die Prüferin einen mit dem 24. Juni 1998 datierten Bericht erstattete. Nach Wiedergabe der zum Thema der Provisionszahlungen an die Factoring erstatteten Ausführungen des Prüfungsberichtes für die Jahre 1989 bis 1991 heißt es in dem die Folgejahre betreffenden Bericht weiter, dass über eine Aufforderung zur Bekanntgabe der Tätigkeit der Factoring und der Namen ihrer Mitarbeiter ein Katalog vorgelegt und bekannt gegeben worden sei, dass die Factoring für die Präsentationen in den verschiedensten Ländern verantwortlich sei. Die Factoring solle die Erzeugnisse der Beschwerdeführerin bei internationalen Veranstaltungen repräsentieren und die internationalen Kontakte in der Sportszene aufrecht erhalten. Da die Frage, wer die Leistungen tatsächlich erbracht habe, von der Beschwerdeführerin unverändert nicht beantwortet worden sei, könnten die verrechneten Provisionen an die Factoring wie schon für die Jahre 1989 bis 1991 so auch für die Folgejahre nicht anerkannt werden; diese Provisionen stellten verdeckte Ausschüttungen an die Muttergesellschaft dar und die entsprechenden Beträge seien den Betriebsergebnissen der Jahre 1992 bis 1995 außerbilanzmäßig hinzuzurechnen.

Des Weiteren traf die Prüferin die Feststellung, dass die Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin Kapital in Form von Darlehen zur Verfügung gestellt habe. Die Muttergesellschaft sei, wie sich aus einem Handelsregisterauszug des Kantons Zürich entnehmen lasse, vorwiegend zur Verwaltung von Vermögenswerten aller Art, zur Beteiligung an anderen Unternehmungen sowie zum Erwerb von Grundstücken und Liegenschaften gegründet worden, an die Identität ihres allein zeichnungsberechtigten Verwaltungsrates mit dem einzigen Geschäftsführer der Beschwerdeführerin sei zu erinnern. Beim Unternehmen der Beschwerdeführerin handle "es sich nicht um einen vorübergehenden, sondern um einen betriebsnotwendigen dauernden Geldbedarf". Es liege zudem nicht einmal ein

zivilrechtlicher Darlehensvertrag vor. Da die Muttergesellschaft Darlehen trotz hoher Überschuldung der Beschwerdeführerin gebe, sei "mit einer gewissen Dauerwidmung des Kapitals" zu rechnen. Die Verbindlichkeiten der Beschwerdeführerin gegenüber der Muttergesellschaft seien von rund 4,9 Mio. S zum 31. März 1992 über rund 12,5 Mio. S zum 31. März 1993 und rund 16,7 Mio. S zum 31. März 1994 auf rund 20,8 Mio. S zum 31. März 1995 angewachsen. Zur Beseitigung der Überschuldung und zur Vermeidung eines Insolvenzverfahrens seien der Beschwerdeführerin die noch offenen Darlehensforderungen von ihrer Muttergesellschaft "erlassen" worden, was im Anhang "des Jahresabschlusses" als "konstitutive Rangrücktrittsvereinbarung" bezeichnet worden sei. Nach dieser Vereinbarung könne die Darlehensforderung mit Zinspflicht rückwirkend wieder auflieben, sobald und soweit das Stammkapital der Darlehensnehmerin in der Handelsbilanz durch Aktivvermögen gedeckt sei. Im Insolvenzverfahren dürfe die Darlehensgeberin ihre Forderung nicht geltend machen. Diese Schuld nachlässen betragen zum 31. März 1993 rund 7,2 Mio. S, zum 31. März 1994 rund 15 Mio. S und zum 31. März 1995 rund 20,3 Mio. S. Gewähre ein Gesellschafter seiner Gesellschaft ein Darlehen, das in Wahrheit verdecktes Stammkapital darstelle, dann seien die für das Darlehen bezahlten Zinsen in voller Höhe nicht abziehbar und dem steuerpflichtigen Gewinn wieder hinzuzurechnen, wobei die Folgen einer verdeckten Ausschüttung einträten. Die Darlehenszinsen an die Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin seien deshalb nicht abziehbar und stellten (weitere) verdeckte Ausschüttungen an ihre Muttergesellschaft dar. Die gebuchten Darlehenszinsen seien daher den Betriebsergebnissen der Jahre 1993 bis 1995 hinzuzurechnen und erhöhten das Ausmaß der verdeckten Ausschüttungen dieser Jahre.

Das Finanzamt erließ der Auffassung der Prüferin folgend Körperschaftsteuerbescheide für die von der Prüfung erfassten Besteuerungsperioden und zog die Beschwerdeführerin für "den Prüfungszeitraum vom 1.4.1991 bis 31.3.1995" zur Haftung für Kapitalertragsteuer heran.

In ihrer gegen u.a. den Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, es seien auf Grund der angespannten Liquiditätslage die Provisionen an die Factoring und die Zinsen an die Muttergesellschaft nicht ausbezahlt worden, weshalb mangels Zuflusses auch keine Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen gewesen sei.

In einem die Begründung der Berufung nachtragenden Schriftsatz verwies die Beschwerdeführerin zur Frage der Provisionen an die Factoring auf ihre Berufung gegen die die früheren Besteuerungsperioden betreffenden Bescheide und ergänzte, dass die Erstellung der Kataloge von der Factoring im Rahmen ihrer Marketingaktivitäten erfolgt sei, was auch die Übersetzung der Texte in die englische und in die französische Sprache eingeschlossen habe. Die Factoring sei Repräsentant in allen Exportländern und der Vertrieb in England werde mittlerweile direkt über die Factoring abgewickelt. Hiezu seien auch Rechnungen über Warenlieferungen vorgelegt und die englische UID der Factoring bekannt gegeben worden. Die Erbringung der Leistungen sei von der Prüferin nicht bestritten worden. Entgegen der Auffassung der Prüferin sei der Erbringer der Leistungen insoweit bekannt gegeben worden, als mitgeteilt worden sei, dass die Leistungen durch "freie Mitarbeiter" der Factoring "vor Ort" erbracht worden seien. Die Namen dieser Mitarbeiter hätten nicht genannt werden können, weil "dies ausschließlich Angelegenheiten der (Factoring) betrifft". Zur Frage des verdeckten Eigenkapitals sei darauf hinzuweisen, dass es dem Steuerpflichtigen frei stehe, seinen Betrieb mit Eigenmitteln oder mit Fremdkapital auszustatten. Die Beurteilung eines Darlehens als verdecktes Eigenkapital erfordere nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Vorliegen besonderer Umstände, in welcher Hinsicht an die der Abgabenbehörde obliegende Beweisführung besonders strenge Anforderungen zu stellen seien. Die Hinzurechnung der Darlehenszinsen sei erstmalig für das Wirtschaftsjahr zum 31. März 1993 erfolgt, im Wirtschaftsjahr 1991/92 seien die Voraussetzungen "für eine Umdeutung" noch nicht vorgelegen. Im Wirtschaftsjahr 1992/93 und den folgenden Wirtschaftsjahren seien jedoch sämtliche Darlehenszinsen hinzugerechnet worden, obwohl drei Darlehen bereits vor dem Vorliegen der Voraussetzungen "für eine Umdeutung" gegeben worden seien. Die Zinsen dieser Darlehen, welche in einer Anlage näher dargestellt würden, seien als Betriebsausgaben anzuerkennen, sodass die Hinzurechnung um die beschriebenen Beträge für die Jahre 1993 und 1994 zu kürzen sei. Zur Haftung für Kapitalertragsteuer führte die Beschwerdeführerin in der Berufungsergänzung unter Hinweis auf die §§ 95 und 96 EStG 1988 aus, dass die Provisionen an die Factoring mangels Auszahlung nicht der Kapitalertragsteuer zu unterziehen gewesen seien, weil diese Steuer erst mit Auszahlung einzubehalten und abzuführen sei, sich der Umstand des Ausbleibens einer Auszahlung der Provisionen aber anhand vorgelegter Kontoblätter ergebe. In einer gleichfalls beigelegten Aufstellung aller verrechneten Zinsen sei eine Zuordnung der Zahlungen erfolgt, woraus entnommen werden könne, dass nur im Folgenden näher angeführte Beträge in den Jahren 1993 bis 1995 "nicht als

Betriebsausgaben anzuerkennen und wegen Auszahlung der Kest zu unterziehen" seien. In den Folgejahren seien keine Auszahlungen mehr erfolgt. Da die Kapitalertragsteuer von der Muttergesellschaft getragen werde, sei sie mit einem Satz von 25 % zu berechnen.

Schon zuvor hatte die Beschwerdeführerin - unter Bezugnahme auf ihre Berufung gegen die den ersten Prüfungszeitraum betreffenden Bescheide - an die belangte Behörde Kontoblätter mit einem Begleitschreiben des Inhalts übermittelt, dass aus diesen Konten hervorgehe, dass die von der Prüferin als verdeckte Ausschüttungen qualifizierten Provisionen nicht ausbezahlt, sondern nur als Verbindlichkeit erfasst worden seien, weil die verbuchten Zahlungen ausschließlich kurzfristige Zwischendarlehen und Finanzierungen von Waren beträfen. Da damit der Nachweis erbracht sei, dass keine Provisionszahlungen an die Factoring geflossen seien, sei für die betroffenen Jahre unabhängig davon keine Kapitalertragsteuer festzusetzen, ob die Provisionen als Betriebsausgaben anerkannt würden oder nicht.

Mit Schreiben vom 10. April 2001 richtete die belangte Behörde an die Beschwerdeführerin ein umfangreiches Ergänzungsersuchen. Die Beschwerdeführerin wurde unter Berufung auf § 162 Abs. 1 BAO aufgefordert, die Empfänger der unter dem Titel "Provisionen (Factoring)" abgesetzten Beträge betreffend die Jahre 1989 bis 1995 in näher detaillierter Weise bekannt zu geben. Des Weiteren wurde die Beschwerdeführerin zur Mitteilung im Einzelnen angeführter gesellschaftsrechtlicher und wirtschaftlicher Umstände im Zusammenhang mit verbundenen Gesellschaften in London und Dublin unter Vorlage entsprechender Unterlagen aufgefordert. Des Weiteren wurde die Beschwerdeführerin ersucht, jene Darlehensverträge oder "Kreditbewilligungen" samt allfälligen Verlängerungen für jene Darlehen der Muttergesellschaft zu übermitteln, die in den Wirtschaftsjahren 1993 bis 1995 noch nicht getilgt gewesen oder gewährt worden seien. Um Vorlage der "konstitutiven Rangrücktrittsvereinbarung" betreffend das Wirtschaftsjahr 1994/95 wurde ebenso ersucht wie um Übermittlung solcher Unterlagen, aus denen zu ersehen sei, dass die Muttergesellschaft sich zur Übernahme der Kapitalertragsteuer verpflichtet habe.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 27. November 2001 gab die Beschwerdeführerin als Empfänger der als "Provisionen (Factoring)" verbuchten Beträge für die Zeit bis 31. Dezember 1992 die Factoring in London und für die Zeit ab dem 1. Jänner 1993 die Factoring in Dublin an und bezifferte die in den jeweiligen Wirtschaftsjahren verrechneten Provisionen mit dem erneuten Hinweis darauf, dass diese Provisionen lediglich als Verbindlichkeiten erfasst, nicht jedoch ausbezahlt worden seien. Weitere Angaben zu den von der belangten Behörde in diesem Zusammenhang erfragten gesellschaftsrechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen unterließ die Beschwerdeführerin mit dem Bemerkern, dass sich eine "nochmalige Darstellung" erübrige. Schriftstücke im Zusammenhang mit den Gesellschafterdarlehen wurden vorgelegt, während zur Übernahme der Kapitalertragsteuer durch die Muttergesellschaft ausgeführt wurde, dass die Muttergesellschaft noch keine definitive schriftliche Zusage zur Übernahme der Kapitalertragsteuer erteilt habe und die endgültige Entscheidung darüber erst fallen werde, "wenn der Instanzenzug ausgeschöpft ist".

In der über die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide der Streitjahre und einiger diesbezüglicher Wiederaufnahmbescheide vor dem Berufungssenat durchgeföhrten mündlichen Berufungsverhandlung vom 13. März 2002 wurde von der Beschwerdeführerin vorgebracht, dass es sich "bei dem ausbezahnten Betrag laut Verrechnungskonto um Kosten von Flugreisen und Hotelrechnungen" handle. Sollte die Leistungserbringung durch die Factoring London und Dublin nicht anerkannt werden, so müsste angenommen werden, dass die Leistungen durch die Muttergesellschaft unter Ausnützung deren Geschäftsbeziehungen erbracht worden wären.

Mit Bescheid vom 24. Juli 2002 traf der Berufungssenat über die Berufung der Beschwerdeführerin u.a. gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1989 bis 1995 seine Entscheidung dahin, dass den Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1993 und 1994 teilweise stattgegeben, die Berufung im Übrigen aber abgewiesen wurde. In der Begründung des Berufungsbescheides stellte der Berufungssenat fest, dass die der Factoring zugeschriebenen Leistungen nicht durch die so bezeichneten Gesellschaften mit Sitz in London und in Dublin erbracht worden seien, dass eine solche Leistungsbeziehung vielmehr nur zur Erlangung steuerlicher Vorteile vorgetäuscht werden sollte, was rechtlich zur Aberkennung der ins Rechenwerk aufgenommenen Provisionen zu führen habe. Begründet wurde diese Feststellung vom Berufungssenat mit folgenden Überlegungen seiner Beweiswürdigung:

Bei der Factoring mit Sitz in London habe es sich um eine "non-resident company limited by shares" nach englischem

Recht gehandelt, die keinerlei Einkünfte erzielt habe und nicht der englischen Besteuerung unterlegen sei. Dementsprechend sei im Jahresabschluss dieser Gesellschaft vom 31. März 1992 vom späteren Direktor auch über die "Tätigkeitslosigkeit" dieser Gesellschaft berichtet und ausgeführt worden, dass die Gesellschaft im abgelaufenen Wirtschaftsjahr und im vorangegangenen Wirtschaftsjahr "dormant" gewesen sei und weder Einnahmen noch Ausgaben getätigt habe. Änderungen in den Bilanzen dieser Gesellschaft für die Geschäftsjahre 1989 bis 1992 habe es nicht gegeben. Die Adresse der Factoring in London sei jene der beiden Anwälte gewesen, die ursprünglich die Anteile an der Factoring in London gehalten hätten. Diese Anwälte hätten gleichzeitig als Direktoren und einer von ihnen zusätzlich als Sekretär der Gesellschaft fungiert, was dem Bild einer "Briefkastengesellschaft" typisch entspreche. Die Factoring habe mit Ausnahme der Direktoren und des Sekretärs über kein eigenes Personal verfügt. Die freien Mitarbeiter, welche nach Behauptung der Beschwerdeführerin für die Factoring tätig gewesen sein sollten, seien von der Beschwerdeführerin nicht namhaft gemacht worden. Wer diese freien Mitarbeiter angeworben, geschult und eingewiesen, koordiniert, betreut und überwacht haben sollte, sei unerfindlich, weil dies durch das festgestellte "Personal" der Factoring in Form von zwei Direktoren und einem Sekretär nicht möglich gewesen sein könne. Durch die Änderung der steuerlichen Situation in England sei die Factoring nach Dublin "verlegt" worden. Da Irland ebenfalls steuerliche Vorteile für solche Gesellschaften anbiete und bei der Adresse der Dubliner Factoring auf ein Schweizer Postfach verwiesen werde, sei auch für die Dubliner Factoring davon auszugehen, dass es sich bei ihr um eine non-resident company ohne weitere Tätigkeit handle. Die auf dem Briefpapier der Dubliner Factoring angegebene Telexnummer sei jene der Muttergesellschaft. Bei Tatbeständen, die ihre Wurzeln im Ausland hätten, treffe den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht, was umso mehr gelte, wenn es sich um verbundene Unternehmen handle. Insbesondere im Falle von Auslandsbeziehungen zu bloßen Sitzgesellschaften oder Gesellschaften in Steueroasenländern sei vom Beginn an vom Abgabepflichtigen Sorge für die gebotene Dokumentation der Leistungsbeziehungen zu tragen. Dies sei nicht erfolgt. Erst nach Erhebungen der Abgabenbehörden unter Inanspruchnahme der Unterstützung des Handelsdelegierten in England habe die Beschwerdeführerin "zögerlich und ausweichend" zu den Verhältnissen betreffend die Factoring Stellung genommen. Die näheren Umstände bezüglich der Factoring in Dublin habe die Beschwerdeführerin trotz entsprechender Aufforderung durch die belangte Behörde nicht offen gelegt. Mit einer bloßen Auflistung bestimmter Tätigkeiten werde weder für die Erbringung der behaupteten Leistungen noch dafür Beweis erbracht, wer die behaupteten Leistungen gegebenenfalls getätigt haben sollte. Auch dem vorgelegten Katalog lasse sich ein Hinweis auf eine Tätigkeit der Factoring nicht entnehmen, weil in diesem nur die Beschwerdeführerin genannt sei. Auch die vorgelegten Kopien von Korrespondenzen und Berichten, die fast ausnahmslos vom Schweizer Verwaltungsrat der Muttergesellschaft gezeichnet seien, erwiesen die Erbringung von Leistungen durch die Factoring-Gesellschaften nicht. Soweit behauptete Aktivitäten tatsächlich erfolgt seien, müsse vielmehr davon ausgegangen werden, dass sie die Beschwerdeführerin selbst erbracht habe, zumal auch das Fachwissen ohnehin nur von ihr stammen könne. Die Beschwerdeführerin beschäftige darüber hinaus einen Vertreter, der Trainer und Spitzensportler betreue und bei Europa- und Weltmeisterschaften anwesend sei, wobei im Falle Olympischer Spiele auch der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin anwesend gewesen sei. Dementsprechende Reise- und Aufenthaltskosten samt Provisionen für Vertreter gingen aus den Jahresabschlüssen auch hervor. Die Bekanntgabe einer englischen UID-Nummer, die im März 1995 für eine weitere Factoring-Gesellschaft, diesmal mit Sitz in Birmingham, registriert worden sei, sei ebenso wenig geeignet, die Erbringung von Leistungen in den Jahren 1989 bis 1995 durch Factoring-Gesellschaften in London und Dublin nachzuweisen. Mit der Nennung untätiger Sitzgesellschaften werde auch dem Gebot des § 162 BAO nicht entsprochen, sodass die beantragten Provisionen schon nach § 162 Abs. 2 BAO nicht anzuerkennen gewesen wären. Angesichts des Vorbringens der Beschwerdeführerin über das Unterbleiben einer Auszahlung der behaupteten Provisionen ergäbe sich ein Bild, nach welchem ausländische Gesellschaften jahrelang umfangreiche Dienstleistungen für die Beschwerdeführerin ohne Gegenleistung erbracht hätten, was mit der Lebenswirklichkeit nicht in Einklang zu bringen sei. Das Berufungsvorbringen über die alternative Möglichkeit der Leistungserbringung durch die Muttergesellschaft müsse als Schutzbehauptung angesehen werden, weil die zur Factoring angestellten Überlegungen ("mangelnde Zahlung, Personal") auch für den Fall einer Leistungserbringung durch die Muttergesellschaft gelten müssten. "Auf Grund der Personenidentität samt den gesellschaftlichen Verflechtungen mit den involvierten Gesellschaften ((Beschwerdeführerin, Muttergesellschaft, Factoring) in London und Dublin, etc.) samt der willentlichen aufwandsmäßigen Aufnahme der streitgegenständlichen 'Provisionen' im Rechenwerk, die durch die (die (Beschwerdeführerin) beherrschende) Gesellschafterin veranlasst wurden und das Betriebsergebnis gekürzt haben",

sehe der Berufungssenat verdeckte Ausschüttungen. Einem fremden Dritten wäre es nämlich nicht möglich gewesen, die Einstellung der streitgegenständlichen Provisionsaufwendungen samt Einstellung von dementsprechenden Verbindlichkeiten ohne Gegenleistung in das Rechenwerk der Beschwerdeführerin zu veranlassen. Die zeitliche Feststellung einer solchen verdeckten Ausschüttung sei von der Zuflussfrage unabhängig, weil es sonst der Gesellschafter in der Hand hätte, das Betriebsergebnis seiner Gesellschaft beliebig zu kürzen.

Zum Streitpunkt der Zinsen für die von der Muttergesellschaft gewährten Darlehen wird im Bescheid des Berufungssenates ausgeführt, dass im Berufungsverfahren Teile der Hinturechnung von Zinsen für die Jahre 1993 und 1994 strittig seien, weil nach Auffassung der Beschwerdeführerin jene Zinsenbeträge für diese beiden Jahre nicht hinzugerechnet werden dürften, welche Darlehen beträfen, die vor dem Berufungsjahr 1993 gewährt worden seien. Nach Wiedergabe der schon in der Berufung diesbezüglich angeführt gewesenen Aussagen aus der verwaltungsgerichtlichen Judikatur heißt es in der Begründung des Bescheides des Berufungssenates sodann weiter, dass angesichts des massiven Anstiegs der Mittelzuführung durch die Muttergesellschaft ab dem Wirtschaftsjahr 1993, verbunden mit den erfolgten Rangrücktrittserklärungen der Gesellschafterin, auch von einer Änderung der Vereinbarungen hinsichtlich der Vorjahresdarlehen im Sinne "deren Wandlung in verdecktes Stammkapital" ausgegangen werden könnte, zumal in den aktenkundigen Gesellschafterbeschlüssen der Jahre 1988 bis 1992 zur Entlastung der Geschäftsführung jeweils festgehalten worden sei, dass die Gesellschafterin den Verlust von mehr als der Hälfte des Stammkapitals zur Kenntnis nehme, wobei die Beschwerdeführerin schon ein im Gründungsjahr gegebenes Darlehen als Eigenkapital gewertet habe. Da "der gegenständliche Streitpunkt aber nicht eindeutig erscheint", habe sich der Senat entschlossen, "im Zweifel der Berufungswerberin zu folgen" und die "von ihr begehrten Zinsen" für die Jahre 1993 und 1994 als abziehbar anzuerkennen. Die "verbleibenden, nicht anerkannten Zinsen" stellten hingegen verdeckte Ausschüttungen dar, weil es einem fremden Dritten nicht möglich gewesen wäre, für gegebenes Eigenkapital eine Darlehensverzinsung in das Rechenwerk der Beschwerdeführerin einzustellen.

Diesen Berufungsbescheid ließ die Beschwerdeführerin unbekämpft.

Mit dem angefochtenen Bescheid entschied die belangte Behörde über die Berufung der Beschwerdeführerin gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 1. April 1988 bis 31. März 1991 sowie 1. April 1991 bis 31. März 1995 dahin, dass sie den diesbezüglichen Berufungen der Beschwerdeführerin teilweise durch Abänderung der angefochtenen Bescheide Folge gab. Erfolgreich war die Berufung der Beschwerdeführerin zum einen im Umfang der für die Jahre 1993 und 1994 vom Finanzamt noch als verdeckte Ausschüttungen beurteilten Zinsenbeträge für vor 1993 durch die Muttergesellschaft eingeräumte Darlehen entsprechend der Beurteilung durch den Berufungssenat im Körperschaftsteuerverfahren und zum anderen hinsichtlich des Steuersatzes der Kapitalertragsteuer, den die belangte Behörde mit der Begründung reduzierte, dass "die steuerliche Vertretung im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vom 13. März 2002 betreffend u.a. Körperschaftssteuer 1989 bis 1995 bekräftigt" habe, dass "eine allfällige KEST vom Gesellschafter getragen" werde und deshalb davon auszugehen sei, dass die Beschwerdeführerin ihr Regressrecht gegenüber der Muttergesellschaft ausüben werde. Die Abweisung der Berufung hinsichtlich der übrigen Streitpunkte begründete die belangte Behörde nach Darstellung des Verwaltungsgeschehens, Wiedergabe der Ausführungen in den Gesellschafterbeschlüssen zur Entlastung der Geschäftsführung in den Jahren 1989 bis 1994, nach einer Darstellung der Entwicklung der Barmittel, Bankguthaben, Verbindlichkeiten sowie der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Ergebnisse der Beschwerdeführerin und einer Darstellung der Entwicklung des Verbindlichkeitskontos Factoring in Gegenüberstellung zu den behaupteten Provisionen sowie nach Anführung der maßgebenden Gesetzesstellen und dem Hinweis auf die Entscheidung des Berufungssenates vom 24. Juli 2002 im Körperschaftsteuerverfahren mit folgenden Ausführungen:

Strittig sei im vorliegenden Fall, ob die verdeckten Ausschüttungen der Gesellschafterin im steuerlichen Sinne zugeflossen seien. Da verdeckte Ausschüttungen erst im Zuge steuerlicher Prüfungen zu Tage traten, pflegten Abzug und Abfuhr der Kapitalertragsteuer bis zur Feststellung der verdeckten Ausschüttung nicht zu erfolgen. Eine verdeckte Ausschüttung fließe dem begünstigten Gesellschafter grundsätzlich im Zeitpunkt seiner Bereicherung ungekürzt zu, wobei ein darauf entfallender Kapitalertragsteuerabzug mangels Deklaration der Ausschüttung als Kapitalertrag regelmäßig unterbleibe. Maßgeblicher Zeitpunkt für das Entstehen der Kapitalertragsteuerschuld sei das Zufließen der Kapitalerträge. Ein Zufluss bestehe entgegen der Rechtsansicht der Beschwerdeführerin aber nicht nur in einer Auszahlung, sondern auch in einer ihr wirtschaftlich gleich kommenden Maßnahme, sodass ein Betrag dann als zugeflossen gelte, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen könne. Eine Gutschrift könne zu

einem Zufluss führen, wenn mit ihr zum Ausdruck komme, dass der betroffene Betrag hinfert dem Gläubiger zur tatsächlichen Verwendung zur Verfügung stehe. Beim Mehrheitsgesellschafter einer Kapitalgesellschaft sei der Zufluss von Mitteln mit dem Zeitpunkt der Fälligkeit der zu Grunde liegenden Forderungen anzunehmen, was selbst dann zu gelten habe, wenn sich die Kapitalgesellschaft die zur Zahlung an den Gesellschafter erforderlichen Mittel nur auf dem Kreditwege hätte beschaffen können. Diese Sichtweise ergebe sich aus dem Umstand, dass die Gesellschafterversammlung dem Geschäftsführer gegenüber weisungsbefugt sei. Einem beherrschenden Gesellschafter flössen Gewinnansprüche schon mit der Beschlussfassung über die Gewinnverteilung zu. Der beherrschende Gesellschafter habe es in der Hand, sich die Beträge von der Gesellschaft auszahnen oder in deren Betrieb stehen zu lassen. Da der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin zusätzlich auch noch für die Muttergesellschaft und andere Gesellschaften der Gruppe zeichnungsberechtigt gewesen sei, könne das Vorliegen rechtlicher Verfügungsmacht nicht strittig sein. Werde, wie im vorliegenden Fall, eine Auszahlung verschoben, dann habe der Gesellschafter wirtschaftlich über einen ihm schon zugeflossenen Betrag verfügt. Von einem Zufluss beim beherrschenden Gesellschafter könnte nur dann nicht gesprochen werden, wenn die Kapitalgesellschaft im maßgeblichen Zeitraum dauernd zahlungsunfähig oder konkursreif wäre, während eine bloße Zahlungsstockung, die behebbar sei, die Annahme eines Zuflusses nicht hindern könne. Der Eintritt dauernder Zahlungsunfähigkeit sei bei der Beschwerdeführerin in den Streitjahren auszuschließen. In den Jahren 1990 und 1991 seien vergleichsweise positive Ergebnisse und in den Jahren 1989 und 1992 nur "eingeschränkte" Verluste erwirtschaftet worden. Dementsprechend sei von Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit in den aktenkundigen Gesellschafterbeschlüssen für die Jahre 1988 bis 1992 auch keine Rede gewesen. Für die "eigentlichen Verlustjahre" 1993 bis 1995, in denen steuerrechtlich negative Ergebnisse erwirtschaftet worden seien, habe die Beschwerdeführerin jeweils positive Fortbestehungsprognosen abgegeben, welche Prognosen dadurch bestätigt worden seien, dass die Beschwerdeführerin noch jahrelang nach den Streitjahren unverändert in ihrem Geschäftsfeld tätig gewesen sei, ohne dass ein Konkursverfahren eröffnet worden sei. Die in den Jahresabschlüssen 1993 bis 1995 aufscheinenden handelsrechtlichen Reinverluste hätten im Hinblick auf eine dauernde Zahlungsunfähigkeit wenig Aussagekraft, weil diesen Verlusten einerseits die mangels Leistungserbringung nicht anzuerkennenden Aufwendungen im Zusammenhang mit der Factoring (zum Teil aus ungeprüften Vorjahren stammend) und andererseits auch abzuerkennende Darlehenszinsen zu Grunde lägen. Auffällig seien auch die stark ansteigenden Barbestände/Bankguthaben der Beschwerdeführerin von S 1,2 Mio. im Jahr 1992 bis S 10,9 Mio. im Jahr 1995 im Vergleich mit den steigenden (unbereinigten) Verbindlichkeiten gegenüber der Muttergesellschaft. Abgesehen von der jahrelangen Fortführung der normalen Geschäftstätigkeit sei ein Teil der nicht anerkannten Darlehenszinsen auch ausbezahlt worden. Selbst "betreffend die Angelegenheit 'Provisionen (Factoring)'" seien offensichtlich Beträge ausbezahlt oder gegenverrechnet worden, wobei sich das Verbindlichkeitskonto nicht im gleichen Ausmaß zum höheren Gesamtbetrag der Provisionen erhöht habe. Für die Zahlungsfähigkeit der Beschwerdeführerin sprächen, abgesehen von ausgewiesenen Wertpapieren und allfälligen stillen Reserven, die stark ansteigenden Barmittel/Bankguthaben, mit denen die verdeckten Ausschüttungen mehr als reichlich abgedeckt seien. Da es der Beschwerdeführerin zudem möglich gewesen sei, zur Erweiterung der Zahlungsfähigkeit die Verbindlichkeiten gegenüber Dritten (Kreditinstituten und Lieferanten) in den Jahren 1992 bis 1995 in betragsmäßig näher genannter Weise zu steigern, sei auch ihre Kreditwürdigkeit nicht in Zweifel zu ziehen. Vom Zufluss der verdeckten Ausschüttungen an die Muttergesellschaft habe daher ausgegangen werden können.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Nach § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Nach § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 EStG 1988 zählen auch verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988, worunter alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen sind, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben, wobei solche verdeckte

Ausschüttungen das Einkommen der Körperschaft entweder als überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder als zu geringe (fehlende) Einnahmen mindern können (vgl. für viele etwa das hg. Erkenntnis vom 31. Mai 2006, 2003/13/0015 und 0016, mit weiteren Nachweisen). Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird, wobei auch beteiligungsmäßige Verflechtungen ein solches Nahestehen begründen können (siehe etwa die hg. Erkenntnisse vom 31. Mai 2006, 2002/13/0168, und vom 27. Februar 2003, 99/15/0063, 0064, jeweils mit weiteren Nachweisen).

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde, der sachlichen und rechtlichen Beurteilung des Berufungssenates im Körperschaftsteuerverfahren folgend, die im Instanzenzug ausgesprochene Haftung der Beschwerdeführerin für Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen auf zwei verschiedene Sachverhaltsannahmen gestützt: Die Beschwerdeführerin habe in den Jahren 1989 bis 1995 in ihr Rechenwerk Verbindlichkeiten gegenüber einer bis 1992 in London und ab 1993 in Dublin ansässigen Tochtergesellschaft ihrer Alleingesellschafterin aus dem Titel geschuldeter Provisionen für die Erbringung von Leistungen eingestellt, ohne dass ihr diese Leistungen von den in Rede stehenden Tochtergesellschaften ihrer Alleingesellschafterin erbracht worden wären, und sie habe für die Jahre 1993 bis 1995 zusätzlich Ansprüche ihrer Alleingesellschafterin auf Zahlung von Zinsen aus gewährten Darlehen als gegen sich wirksame Verbindlichkeiten angesetzt, obwohl eine Zinsenzahlungspflicht der Beschwerdeführerin gegenüber ihrer Alleingesellschafterin mangels rechtlicher Eigenschaft der zu Grunde liegenden Mittelzuführungen als Darlehen gar nicht bestanden hätte.

Dass solche Sachverhalte rechtlich den Tatbestand verdeckter Ausschüttungen verwirklichen mussten, kann nicht zweifelhaft sein und wird auch von der Beschwerdeführerin rechtlich nicht angezweifelt. Während die Beschwerdeführerin zur Qualifizierung des festgestellten Sachverhalts im Zusammenhang mit den Factoring-Gesellschaften als verdeckte Ausschüttungen in der Beschwerde gar nichts mehr vorträgt und auch die behördliche Ermittlung der Sachverhaltsgrundlagen hiezu nicht mehr angreift, bekämpft sie die Beurteilung des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit den Zinsen für Darlehen der Muttergesellschaft vor dem Verwaltungsgerichtshof mit dem Vorbringen, die belangte Behörde sei eine ausreichende Begründung für die Annahme schuldig geblieben, weshalb gerade ab dem Jahre 1993 die von der Muttergesellschaft bereitgestellten Mittel nicht mehr als Darlehen, sondern nunmehr als verdecktes Eigenkapital hätten angesehen werden müssen. Welche nach der Judikatur geforderten "besonderen Umstände" für das Vorliegen von verdecktem Stammkapital gesprochen hätten, habe die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides nicht darstellen können.

Diesem Vorbringen muss es verwehrt bleiben, die Beschwerde zu einem Erfolg zu führen. Zunächst ist der von der belangten Behörde in der Gegenschrift geäußerten Auffassung beizupflichten, dass das diesbezügliche Berufungsvorbringen der Beschwerdeführerin sich auf die Zahlung von Zinsen für vor dem Jahr 1993 eingeräumte Darlehen und damit auf einen Streitpunkt bezogen hatte, in welchem die belangte Behörde der Berufung ohnehin Folge gab, sodass für die belangte Behörde keine zwingende Erforderlichkeit mehr bestand, eingehendere Begründungsausführungen zum Thema solcher verbleibenden Zinsenbeträge zu tätigen, hinsichtlich deren die Beschwerdeführerin ohnehin Einsicht erkennen ließ, dass sie solche Zinsen der Muttergesellschaft mangels Darlehenseigenschaft der zu Grunde gelegenen Mittelzuwendungen gar nicht geschuldet hatte. Darüber hinaus können dem Berufungsbescheid im Körperschaftsteuerverfahren, auf welchen in der Begründung des angefochtenen Bescheides verwiesen wird, aber auch Ausführungen über den massiven Anstieg der Mittelzuführung durch die Muttergesellschaft ab 1993 und über den Inhalt von Gesellschafterbeschlüssen entnommen werden, nach welchen die Gesellschafterin den Verlust von mehr als der Hälfte des Stammkapitals zur Kenntnis nehme, welche das Ergebnis der diesbezüglichen behördlichen Beurteilung, hinter der behaupteten Darlehenseinräumung verberge sich eine Mittelzufuhr mit Eigenkapitalcharakter, durchaus tragen können (siehe hiezu etwa das hg. Erkenntnis vom 28. April 1999, 97/13/0068, mit den dort angeführten weiteren Nachweisen aus Rechtsprechung und Lehre).

Im Vordergrund des Beschwerdevorbringens steht indessen ohnehin nicht die Beurteilung der behördlich festgestellten Sachverhalte als verdeckte Ausschüttung zufolge Vorteilszuwendung an die Muttergesellschaft, sondern vielmehr die Frage, ob die den Rechtsgrund für die Heranziehung der Beschwerdeführerin zur Haftung für Kapitalertragsteuer bildende Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr von Kapitalertragsteuer bei der Beschwerdeführerin rechtlich entstanden war, somit die von der Beschwerdeführerin schon im Verwaltungsverfahren relevierte Frage des Zuflusses der verdeckten Ausschüttungen. Der bei inländischen Kapitalerträgen nach § 93 Abs. 2 EStG 1988 gemäß § 95 Abs. 3 Z. 1 leg. cit. zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtete Schuldner der Kapitalerträge, der nach § 95

Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer haftet, hat die Kapitalertragsteuer nach dem Einleitungssatz des § 95 Abs. 4 EStG 1988 nämlich (erst) im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen, wobei bei verdeckten Ausschüttungen der Zufluss nach Maßgabe des § 19 Abs. 1 EStG 1988 anzunehmen ist (vgl. z.B. Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar III D, Tz 4 zu § 95).

Ein Betrag ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter dem Gesichtspunkt des § 19 Abs. 1 EStG 1988 als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann (siehe etwa das hg. Erkenntnis vom 13. Dezember 1995, 95/13/0246, mit den dort angeführten weiteren Nachweisen). Wie der Verwaltungsgerichtshof auch schon wiederholt ausgesprochen hat, ist für den Fall, dass der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener Kapitalgesellschaft ist, die sein Schuldner ist, der Zufluss grundsätzlich mit dem Zeitpunkt anzunehmen, zu dem die Forderung fällig ist, sofern die Kapitalgesellschaft nicht zahlungsunfähig ist, wobei es für die Beurteilung der Zahlungsfähigkeit auch von Bedeutung ist, ob der Kapitalgesellschaft, sollte sie nicht über genügendbare Mittel verfügen oder nicht in der Lage sein, sich durch Vermögensumschichtungen Barmittel zu beschaffen, die Kreditwürdigkeit zur Aufnahme von Fremdmitteln zukommt (siehe die hg. Erkenntnisse vom 30. November 1993, 93/14/0155, und vom 29. Juli 1997, 95/14/0014).

Auf diese Judikatur hat sich die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides gestützt. Die Beschwerdeführerin widerspricht ihr mit dem Vorbringen, der Annahme eines Zuflusses stehe entgegen, dass die belangte Behörde im Zusammenhang mit der Beurteilung des Vorliegens verdeckten Stammkapitals von Zahlungsunfähigkeit der beschwerdeführenden Gesellschaft ab dem Jahr 1993 ausgegangen sei, weil die Zahlungsfähigkeit der Gesellschaft nur mehr durch Zufuhr von Mitteln durch die Gesellschafterin habe aufrechterhalten werden können, sodass es verfehlt sei, von der Möglichkeit einer Mittelbeschaffung durch Kreditaufnahme am Kapitalmarkt auszugehen. Unzulässig sei es gewesen, dass die belangte Behörde die stark ansteigenden Barmittel und Bankguthaben und die gleichermaßen stark ansteigenden Verbindlichkeiten gegenüber Dritten für die Begründung einer "Zahlungsunfähigkeit" (gemeint offenbar: "Zahlungsfähigkeit") der Beschwerdeführerin heranziehe, wie es auch unzulässig sei, die Zahlungsfähigkeit aus den Bilanzdaten der Beschwerdeführerin abzuleiten. Angesichts der Überschuldung und der "Rangrücktrittsvereinbarung" sei Zahlungsfähigkeit der Beschwerdeführerin eben nicht vorgelegen. Dem Geschäftsführer wäre es schon nach § 74 GmbHG nicht erlaubt gewesen, Eigenkapital ersetzzende Darlehen samt Zinsen zurückzuzahlen, wenn eine nachhaltige Sanierung noch nicht erfolgt war (Hinweis auf deutsche Rechtsprechung). Angesichts der konstitutiven Rangrücktrittsvereinbarung seien die Zinsen auch noch gar nicht fällig gewesen. Der Annahme eines Zuflusses der Provisionen an die Factoring müsse entgegenstehen, dass die nach der verwaltungsgerichtlichen Judikatur denkmögliche Fiktion eines Zuflusses ohne Auszahlung an den Gesellschafter gedanklich in solchen Fällen nicht in Betracht komme, in denen es um Zufluss nicht an den Gesellschafter, sondern wie im Beschwerdefall an einen Dritten, nämlich die Factoring, gehe. Bei einem Dritten lasse sich nach dem entwickelten Gedankenmodell ein tatsächlich nicht stattgefunder Zufluss nicht rechtmäßig fingieren. Soweit die belangte Behörde schließlich von realen Zuflüssen durch partielle Auszahlungs- oder Verrechnungsvorgänge ausgegangen sei, habe sie es an ausreichenden Ermittlungsschritten und entsprechenden Sachverhaltsfeststellungen fehlen lassen.

Auch dem gegen die rechtliche Beurteilung eines Zuflusses der in Rede stehenden Vorteilszuwendungen gerichteten Beschwerdevorbringen muss der Erfolg aus nachstehenden Erwägungen versagt bleiben:

Soweit dem Beschwerdevorbringen die Behauptung entnommen werden soll, die Beschwerdeführerin sei im maßgeblichen Zeitraum zahlungsunfähig gewesen, müsste eine solche Behauptung schon wegen des im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltenden Neuerungsverbotes unbeachtlich bleiben. Dass eine solche Behauptung auch mit der Aktenlage und mit den Anbringen und Erklärungen der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren nicht in Einklang zu bringen wäre, kommt hinzu. Weshalb es unzulässig gewesen sein sollte, dass die belangte Behörde das - von der Beschwerdeführerin ohnehin nie behauptete - Vorliegen von Zahlungsunfähigkeit auf der Basis der aktenkundigen Anbringen und Erklärungen der Beschwerdeführerin (und den daraus ersichtlichen Entwicklungen ihrer Barmittel, Bankguthaben und Verbindlichkeiten) verneint hat, ist nicht einsichtig.

Auch die Behauptung mangelnder Fälligkeit der betroffenen Darlehenszinsen verstößt gegen das Neuerungsverbot, welches nämlich auch für solche Rechtsausführungen gilt, deren Richtigkeit nur auf Grund von Tatsachenfeststellungen überprüft werden kann, die deshalb unterblieben sind, weil im Verwaltungsverfahren diesbezüglich nichts vorgebracht wurde (siehe für viele die hg. Erkenntnisse vom 22. März 2006, 2001/13/0289, und

vom 7. Juni 2005, 2005/14/0021). Dass und weshalb die "Rangrücktrittsvereinbarungen" Auswirkungen auf die Fälligkeit der von der Beschwerdeführerin in ihr Rechenwerk aufgenommenen Zinsenverbindlichkeiten hätten nehmen können, hat die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren nicht vorgetragen, weshalb sie mit ihrem darauf abzielenden Beschwerdeeinwand vor dem Verwaltungsgerichtshof zu spät kommt und sich jede Untersuchung einer Trifftigkeit dieses Einwandes erübrigkt. Aus der Vorschrift des § 74 GmbHG über die Bedingungen für eine Rückzahlung eingezahlter Nachschüsse und den dort normierten Haftungsfolgen ist für die Beantwortung der hier interessierenden Rechtsfrage des steuerrechtlichen Zuflusses nichts zu gewinnen.

Weshalb die von der Beschwerdeführerin als "Fiktion" bezeichnete rechtliche Beurteilung des Vorliegens eines Zuflusses beim beherrschenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft als deren Gläubiger im Falle von Vorteilszuwendungen an Tochtergesellschaften der beherrschenden Gesellschafterin nicht gelten sollte, ist nicht zu erkennen. Hat es der beherrschende Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft in der Hand, eine ihm von der Gesellschaft als geschuldet anerkannte Forderung nach Fälligkeit zu vereinnahmen, wie dies in der an früherer Stelle zitierten Judikatur klargestellt worden ist, dann steht dem beherrschenden Gesellschafter diese Möglichkeit in gleicher Weise zu Gunsten anderer von ihm dominierter Gesellschaften offen, denen er an seiner Stelle die Gläubigerstellung gegenüber der dominierten Schuldnergesellschaft verschafft hat. Begegnet somit die rechtliche Beurteilung eines erfolgten Zuflusses der als verdeckte Ausschüttungen beurteilten Zuwendungen durch die belangte Behörde aus den Gründen der oben genannten hg. Erkenntnisse vom 30. November 1993, 93/14/0155, und vom 29. Juli 1997, 95/14/0014, keinen Bedenken, dann erübrigkt sich eine Auseinandersetzung mit der von der Beschwerdeführerin an den behördlichen Feststellungen "einiger" realer Auszahlungs- oder Verrechnungsvorgänge geübten Kritik. Galten die Vorteilszuwendungen nämlich auch ohne Auszahlung als zugeflossen, dann waren darüber hinausgehende Feststellungen realer Auszahlungsvorgänge bedeutungslos.

Die Beschwerde erwies sich somit als unbegründet und war deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBI. II Nr. 333/2003.

Wien, am 25. Juni 2007

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2007:2007140002.X00

**Im RIS seit**

19.07.2007

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

© 2026 JUSLINE

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

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