

TE Vwgh Erkenntnis 2000/8/3 96/15/0159

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 03.08.2000

Index

21/03 GesmbH-Recht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §167 Abs2;
BAO §21 Abs1;
BAO §22 Abs1;
BAO §23 Abs1;
GmbHG §15;
GmbHG §18 Abs1;
KStG 1966 §8 Abs1 impl;
KStG 1988 §8 Abs2;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):96/15/0160

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meini und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde der JP GmbH in O, vertreten durch Mag. Johann Kaltenegger, Rechtsanwalt in 8130 Fronleiten, Hauptplatz 25, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 5. Juni 1996, Zl. B P4-10/96, betreffend u.a. Körperschaftsteuer 1990 bis 1992, und vom 11. Juni 1996, Zl. B P5-10/96, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuerabfuhrdifferenzen vom 1. Jänner 1990 bis 31. Dezember 1992, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende Gesellschaft mbH betreibt ein Säge- und Hobelwerk. Der Gesellschaftsvertrag wurde am 21. November 1974 von Johann P. und seinen drei Söhnen geschlossen. Vom Stammkapital der Gesellschaft mit S 100.000,-- übernahm Johann P. S 28.000,-- und jeder seiner Söhne S 24.000,--.

Johann P. betrieb zuvor am selben Standort ein Einzelunternehmen mit demselben Betriebsgegenstand.

Johann P. wurde von seiner Ehefrau Juliane P. ein (Betriebs-)Darlehen von S 500.000,-- mit einem Zinssatz zu 4 % und einer Wertsicherung der Darlehenssumme lt. Notariatsakt vom 7. November 1973 zugezählt. Dieser Darlehensvertrag wurde am 9. Dezember 1974 dahingehend geändert, dass der Zinssatz mit Wirkung vom 1. Jänner 1975 auf 10 % angehoben, die grundbürgerliche Sicherstellung des Darlehens vereinbart und darüber hinaus festgehalten wurde, dass für den Darlehensnehmer zu Lebzeiten der Darlehensgeberin keine Aufkündigungsmöglichkeit bestehe. Johann P. brachte sein Einzelunternehmen per 1. Jänner 1975 in die Beschwerdeführerin ein, womit auch die Darlehensverpflichtung auf die Beschwerdeführerin überging.

Juliane P. gewährte der Beschwerdeführerin mit Schuldschein vom 6. Juni 1979 ein weiteres Darlehen über S 500.000,-- , zu einem Zinssatz von 6 % und einer Wertsicherung der Darlehenssumme, ohne grundbürgerlicher Sicherstellung. Dieses Darlehen wurde in der Folge getilgt.

Auf den Liegenschaften der Beschwerdeführerin wurde von der Forest Warenhandels GmbH eine Trockenkammer errichtet. Die Beschwerdeführerin nutzt diese Trockenkammer gegen ein monatliches Entgelt von S 90.000,--. Gesellschafter der Forest Warenhandels GmbH zu gleichen Anteilen sind die Gattinnen der Söhne des Johann P. Ein Gesellschafter der Beschwerdeführerin fungiert als Geschäftsführer bei der Forest Warenhandels GmbH. Schriftliche Mietverträge darüber liegen nicht vor.

Von August bis Dezember 1994 fand bei der Beschwerdeführerin eine abgabenbehördliche Prüfung statt. Hierbei wurde festgestellt, dass nach dem Ableben des Johann P. drei seiner Enkelkinder seine Anteile übernahmen. Darüber hinaus wurde - soweit für das Beschwerdeverfahren von Bedeutung - Folgendes ausgeführt:

Zinsdifferenz bei Gesellschafterdarlehen (Tz 22b):

Nach Ansicht der Betriebsprüfung habe die Verzinsung des Darlehens der Juliane P. (Mutter des geschäftsführenden Gesellschafters) mit dem Zinssatz laut Schuldschein vom 6. Juni 1979 zu erfolgen. Das diesem Schuldschein zu Grunde liegende Darlehen sei bereits getilgt worden. Es könne nicht als fremdüblich angesehen werden, wenn ein kaufmännisch orientiertes Unternehmen ohne vertragliche Verpflichtung von zwei Darlehen zuerst das jüngere und auch günstigere tilge. Statt 10 % kämen somit 6 % zum Ansatz, dies entspreche auch allen anderen Privatdarlehensverzinsungen bzw. der Verzinsung der Verrechnungskonten. Die Zinsdifferenz stelle eine verdeckte Ausschüttung dar und sei der Kapitalertragsteuer zu unterziehen (Tz. 40).

Verrechnung Mietaufwand:

Unter Tz. 21 wurde dazu ausgeführt, durch Abstimmung der Miete für die Trockenkammer auf die gewöhnliche Nutzungsdauer ergebe sich eine Mietdifferenz, welche als Forderung anzusetzen sei und zwar für das Jahr 1990 S 80.000,-- + 20 % und für die Jahre 1991 und 1992 jeweils S 240.000,-- + 20 %.

Das Finanzamt nahm unter anderem unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung das Verfahren zur Festsetzung der Körperschaftsteuer 1990 bis 1992 wieder auf und erließ entsprechende Sachbescheide.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung. Darin führte sie unter

anderem Folgendes aus:

Tz. 21: Verrechnung Mietaufwand:

Die Beschwerdeführerin habe die Trockenkammer von der Forest GmbH für ihre betrieblichen Zwecke gemietet und habe dafür 1990 S 450.000,-- und in den Jahren 1991 und 1992 jeweils S 1.080.000,-- an Miete bezahlt. Die Abmachungen über die Anmietung seien nach wirtschaftlichen und zivilrechtlichen Grundsätzen getroffen worden. Hierbei sei nicht nur die Nutzungsdauer, sondern auch der Zinsdienst, eventuelle Förderungsmöglichkeiten, Bonitätsüberlegungen, Bindung des Vermieters an den Absatzmarkt des Mieters und anderes mehr ausschlaggebend gewesen. Die Betriebsprüfung habe angenommen, dass das Entgelt nicht der Nutzungsdauer entspreche und habe daher Forderungen der Beschwerdeführerin gegenüber der Forest GmbH angenommen. Solche Forderungen seien aber zivilrechtlich gänzlich unhaltbar. Nach Mitteilung der Forest GmbH sei eben dieser Vorgang durch das Finanzamt für Körperschaften Wien eingehend geprüft und als wirtschaftlich und steuerlich völlig richtig anerkannt worden.

Tz 22b, Tz 40 - Gesellschafterdarlehen, KEST-Vorschreibung:

Juliane P. habe der Beschwerdeführerin zwei notariell beurkundete Darlehen eingeräumt. Entsprechend der damaligen wirtschaftlichen Lage und des zu übernehmenden Risikos seien dabei unterschiedliche Zinssätze vereinbart worden. Nach Ansicht der Betriebsprüfung wäre das Darlehen mit dem niedrigeren Zinssatz später und jenes mit dem höheren Zinssatz früher zu tilgen gewesen. Dabei sei übersehen worden, dass das Darlehen mit der höheren Verzinsung (10 %)

a)

für das Unternehmen immer noch günstig sei,

b)

die Bonität und Liquidität stärke und wirtschaftlich erforderlich sei, da eine Kündigung seitens des Darlehensgebers dadurch nicht so bald zu erwarten sei,

c) bei Rückzahlung des Darlehens zu höherer Verzinsung hätte der Darlehensgeber auch das mit der niedrigeren Verzinsung in einem gefordert, da er auch dieses günstiger angelegt hätte,

d) dass das Darlehen nur deshalb nicht rückgefordert worden sei, weil es eben höher verzinst worden sei,

e) ein Vergleich mit anderen Gesellschafterdarlehen könne nicht getroffen werden, weil die Gesellschafter andere Interessen hätten als Juliane P., eine Nichtgesellschafterin,

f) im Übrigen sei eine Verzinsung von 10 % durchaus üblich und entspreche auch einem Fremdvergleich.

Für die Beurteilung eines Fremdvergleiches seien die Zinsen bei ungünstigsten Bankkonditionen heranzuziehen. Die günstigste Kondition wäre bei 6 % und die ungünstigste bei ca. 13 %, sodass die gegenständliche Verzinsung im üblichen Rahmen liege. Der wirtschaftliche Grund dieser bereits viele Jahre zurückliegenden Vereinbarung sei darin zu sehen, dass der Darlehensgeber angespornt werden solle, das Kapital der Firma langfristig zur Stärkung des Betriebskapitals auch weiterhin in jeder Wirtschaftslage zur Verfügung zu stellen. Ein anderes Fremdkapital wäre unter diesem Gesichtspunkt sicherlich kostspieliger. Insbesonders würde ein solches Darlehen einer Wertsicherung unterliegen. Es wäre darin beim gegenständlichen Darlehen ein gewisser Vorteilsausgleich zu sehen, keinesfalls aber eine verdeckte Ausschüttung.

Die Betriebsprüfung nahm zu den Ausführungen in der Berufung mit Schriftsatz vom 17. Juli 1995 Stellung und führte ergänzend zum eingangs dargestellten unstrittigen Sachverhalt aus wie folgt:

Verrechnung Mietaufwand:

Schriftliche Mietverträge lägen nicht vor. Es seien folgende

Ungewöhnlichkeiten festzustellen gewesen:

a) Die Errichtung einer Trockenkammer durch eine juristische Person auf fremdem Grund und Boden, wobei die Geschäftstätigkeit dieser juristischen Person ansonsten nicht die Errichtung und Vermietung von Betriebsvorrichtungen umfasse,

b) es gebe keinerlei schriftliche Vereinbarungen über die Miete. Es seien auch keinerlei Abmachungen über Mietdauer, Instandhaltungspflichten und rechtliche Auswirkungen des Mietendes auf den Mietgegenstand vorgetragen worden;

c) Sowohl Mieter als auch Vermieter seien juristische Personen, deren sämtliche Gesellschafter der Familie P. angehörten.

d) Das Mietentgelt sei unangemessen hoch.

Die Beschwerdeführerin habe über Aufforderung ein schriftliches Anbot der RL GmbH vom 6. Dezember 1994 vorgelegt, wonach die Leasingraten bei Vollamortisation und sechsjähriger Leasingdauer für eine Trockenkammer mit dem Anschaffungswert von S 4 Mio. monatlich S 68.680,-- betragen. Es sei daher von der Betriebsprüfung die Miete mit S 70.000,-- als angemessen erachtet und die Differenz von monatlich S 20.000,-- + USt als Forderung an die Vermieterin eingestellt worden. Dem Argument, dass das Ansetzen einer Forderung nicht möglich sei, sei beizupflichten. Die Betriebsprüfung habe ausgehend von einer sechsjährigen Nutzungsdauer eine monatliche Miete von S 70.000,-- als angemessen angesehen. Die tatsächliche Nutzungsdauer betrage jedoch nach AfA-Tabellen zehn Jahre. Die Miete

müsste daher auf monatlich S 60.000,-- gekürzt werden. Die Differenz zur als Aufwand geltend gemachter Miete von S 90.000,-- monatlich werde als verdeckte Gewinnausschüttung zu je ein Drittel an die Gesellschafter (die drei Söhne des Johann P.) angesetzt. Die Kapitalertragsteuer sei vom Unternehmen zu tragen.

Gesellschafterdarlehen:

Das von Juliane P. gegebene Darlehen unterliege neben einer 10 %igen Verzinsung auch der Wertsicherung. Es ergebe sich der Gesamtaufwand (Zinsen und Wertsicherung) in Prozent für das Jahr 1990 mit 13,5, für 1991 mit 13,1 und für 1992 mit 14,2. Nach Ausscheiden der nicht anerkannten Beträge ergebe sich ein anzuerkennender Gesamtaufwand in Prozent für 1990 mit 10, 1991 mit 8,8 und für 1992 mit 9,7.

In sämtlichen Jahren sei die Belastung höher als bei ungünstigsten Konditionen gewesen. Es sei daher eine Angemessenheitsprüfung durchzuführen gewesen. Aufzuklären wäre, warum im Jahre 1974 der Zinssatz angehoben worden sei und warum zu Lebzeiten der Darlehensgeberin keine Rückzahlungsmöglichkeit bestehe.

Die Beschwerdeführerin nahm dazu mit Schreiben vom 29. August 1995 wie folgt Stellung:

Mitaufwand:

Es stehe fest, dass es eine mündliche Vereinbarung zwischen zwei juristischen Personen über die Vermietung der Trockenkammer gebe. Entsprechende Aktenvermerke darüber lägen vor. Es sei in keiner Weise nachvollziehbar, warum dieser Vorgang ungewöhnlich sein solle. Im Sinne der zivilrechtlichen Vertragsfreiheit sei der ganze Vorgang in keiner Weise ungewöhnlich und sei auch das Mietentgelt wie aus dem Anbot der RL GmbH hervorgehe, in keiner Weise als unangemessen hoch anzusehen. Nachdem die Behörde nunmehr erkannt habe, dass ein Ansetzen von Forderungen nicht möglich sei, werde plötzlich die Differenz zu dem als angemessen anerkannten Mietzins als verdeckte Ausschüttung angesehen. Es werde daher um Aufklärung ersucht, wie eine Auszahlung eines Unternehmens an eine juristische Gesellschaft, an welcher die Gesellschafter des auszahlenden Unternehmens nicht beteiligt seien, diesen Gesellschaftern als verdeckte Gewinnausschüttung zugerechnet werden könne. Es möge dargelegt werden, worin der Vorteil bestehen solle, der den Gesellschaftern der Beschwerdeführerin angeblich zugeflossen sei.

Gesellschafterdarlehen:

Juliane P. sei nicht Gesellschafterin der Beschwerdeführerin und sei es auch nie gewesen. Die Zinssätze entsprächen auch unter Hinzuziehung der Wertsicherung im Wesentlichen den üblichen Sätzen. Es könne der Behörde nicht gefolgt werden, dass das Darlehen mit dem höheren Zinssatz jedenfalls vor jenem mit dem niedrigen Zinssatz zu tilgen gewesen wäre. Dies sei eine Frage der Vereinbarung. Dazu werde auf die vorliegenden nachvollziehbaren und unbedenklichen Urkunden verwiesen. Es sei zu bemerken, dass dieses Darlehen bereits in mehreren Betriebsprüfungen überprüft worden sei und niemals Beanstandungen stattgefunden hätten. Das nunmehrige Vorgehen verstöße daher gegen Treu und Glauben. Das Darlehen aus dem Jahre 1974 habe von der Beschwerdeführerin übernommen werden müssen und hätte sie keine Möglichkeit gehabt, die Konditionen dieses Darlehens zu ändern. Man könne der Beschwerdeführerin keinen Missbrauch von wirtschaftlichen Gestaltungsmöglichkeiten vorwerfen, weil die Umstände, die zu dieser Konstellation geführt hätten, von ihr gar nicht willkürlich herbeigeführt worden seien.

Die Betriebsprüfung gab dazu mit Schriftsatz vom 5. Oktober 1995 folgende Stellungnahme ab:

1. Mitaufwand:

Die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelten auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner und/oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt seien, weil mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liege, für eine nach Außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung. Die Verträge müssten, um steuerlich anerkannt zu werden, nach Außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein. Im vorliegenden Fall fehle ein schriftlicher Vertrag. Es seien keinerlei Abmachungen über Mietdauer, Instandhaltungspflicht und rechtliches Schicksal des Mietgegenstandes bei Mietende feststellbar. Das Entgelt sei unangemessen hoch. Trotz schriftlicher Aufforderung seien keine Berechnungsunterlagen für die Miethöhe vorgelegt worden. Der Hinweis der Beschwerdeführerin auf das Anbot der RL-GmbH gehe ins Leere, weil die Beschwerdeführerin S 90.000,-- monatlich verrechne und laut Anbot nur S 68.680,-- bei einer sechsjährigen

Leasingdauer und Vollamortisation zu entrichten wären. Das Argument der Beschwerdeführerin, die Errichtung der Trockenkammer stünde auch im Interesse der Forest GmbH, die dadurch in die Lage versetzt sei, jederzeit und im jeweils benötigten Umfang über getrocknete Ware zu verfügen, würde ebenfalls nur für eine niedrige Miete sprechen.

2. Gesellschaftsdarlehen:

Der gegenständliche Darlehensvertrag stamme vom 9. Dezember 1974. Der wirtschaftliche Gehalt des Vertrages liege darin, dass der Darlehensgeberin ein jährlicher wertgesicherter Betrag von S 50.000,-- zur Verfügung gestellt werde. Da das Darlehen für die Beschwerdeführerin zu Lebzeiten der Darlehensgeberin nicht aufkündbar sei und darüber hinaus auch grundbürgerlich sichergestellt sei, lägen mehr als ungewöhnliche Vertragsgestaltungen vor. Der tatsächliche Aufwand inklusive Wertsicherung läge jährlich über 13 %."

Das Finanzamt folgte in seiner Berufungsvorentscheidung dem geänderten Standpunkt der Betriebsprüfung. In der Begründung der Berufungsvorentscheidung ist zu den gegenständlichen Streitpunkten Folgendes zu lesen:

1. Mietaufwand für Trockenkammer:

Es sei zu prüfen, ob das Einkommen der Beschwerdeführerin nicht durch Vorgänge gemindert werde, die der nicht betrieblichen Sphäre zuzuordnen seien. Letzteres ergebe sich aus der gesellschaftsrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Anteilseigner. Die Beschwerdeführerin bezahle an eine in Nahebeziehung stehende juristische Person einen überhöhten Mietzins. Die Gesellschafter der Forest GmbH seien die Ehepartner der Gesellschafter der Beschwerdeführerin. Die Unangemessenheit der Miethöhe ergebe sich aus folgenden Überlegungen: Grundlage des angewandten Fremdvergleiches sei das in mehreren Varianten durchgerechnete Anbot der RL-GmbH. Die Betriebsprüfung habe für die Trockenkammer eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von sieben Jahren angenommen. Dies sei nach Auffassung des Finanzamtes eher als untere zeitliche Grenze anzusehen, weil die Nutzungsdauer für ein derartiges Objekt in den amtlichen deutschen AfA-Tabellen mit zehn Jahren festgelegt sei. Die RL-GmbH würde bei sechsjähriger Laufzeit eine monatliche Rate von rund S 69.000,-- veranschlagen. Die Betriebsprüfung habe S 70.000,-- bei siebenjähriger Nutzungsdauer angenommen. Die Beschwerdeführerin habe betont, dass die Errichtung der Trockenkammer auch im wirtschaftlichen Interesse des Vermieters gelegen sei. Dieser Umstand würde am freien Markt noch eine weitere Senkung des Mietzinses bewirken. So gesehen sei der von der Betriebsprüfung gewählte Ansatz noch sehr hoch und ließe ohne weiteres noch eine wirtschaftlich begründete Verminderung zu. Die Unangemessenheit des vereinbarten Mietzinses sei evident.

2. Gesellschafterdarlehen:

Das streitgegenständliche Darlehen stamme von der Mutter der Gesellschafter. Die Ausgestaltung des Darlehens aus dem Jahre 1974 sei eher ungewöhnlich, wobei sich dieser Effekt beim Vergleich mit dem Darlehen aus dem Jahr 1979 noch verstärke. Das erste Darlehen weise keine konkrete Rückzahlungsvereinbarung auf, sondern schließe diese vertragsmäßig für den Schuldner bei Lebzeiten der Gläubigerin aus. Nach der Rechtsprechung stellen die konkreten Rückzahlungsbedingungen eines Darlehens einen wesentlichen Vertragsbestandteil dar. Das Fehlen einer Vereinbarung über die Tilgung des Darlehens sei ein nicht den Gebräuchen des Wirtschaftslebens entsprechender Vorgang. Diese einseitige Fesselung der Beschwerdeführerin habe bewirkt, dass beim höher verzinsten Darlehen faktisch nur der Zinsdienst habe bedient werden können und die Rückzahlung nur beim niedriger verzinsten Darlehen habe vorgenommen werden können. Dieser Umstand sei auch hinsichtlich aller übrigen Darlehen und Bankverbindlichkeiten zu beachten. Dieser Vorgang müsse als unter Fremden und Kaufleuten nicht üblich qualifiziert werden. Die Auffassung der Beschwerdeführerin, die Verzinsung von 10 % sei noch immer günstig, sei falsch. Da das Darlehen wertgesichert sei, liege die dadurch bewirkte Effektivverzinsung zwischen 13 und 14 %. Abgesehen davon, dass diese Gesamtverzinsung über den üblichen Bankkonditionen bei der Bonität der Beschwerdeführerin gelegen sei, sei festzuhalten, dass das Anlegerinteresse das ausschlaggebende Moment darstelle. Wie aus den Bilanzen zu erkennen sei, müsse dem Unternehmen der Beschwerdeführerin zumindest eine gute Bonität zuerkannt werden und sei schon seinerzeit ein aktives Unternehmen in die zu errichtende GmbH eingebbracht worden. Vergleiche man zudem die geringe Höhe des gegenständlichen Darlehens mit den übrigen langfristigen Verbindlichkeiten insbesondere gegenüber der Bank, lasse sich überhaupt kein zwingendes wirtschaftliches Bedürfnis erkennen, dieses Darlehen mit exorbitant hohen Finanzierungskosten, grundbürgerlicher Besicherung und fehlender Rückzahlungsmöglichkeit aufzunehmen. Diese Konstruktion könne nur vom Versorgungsinteresse der Gläubigerin her verstanden werden. Der Einwand der Beschwerdeführerin, dass sie sich dieser Verbindlichkeit gar nicht entziehen habe können, stelle keinen

Ausschlusstatbestand bei der Prüfung eines Sachverhaltes auf das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung dar. Die Beschwerdeführerin bringe hinsichtlich aller übrigen Privatdarlehen und Verrechnungskonten einen Zinssatz von 6 % zum Ansatz. Die Betriebsprüfung habe daher zu Recht für das gegenständliche Darlehen 6 % Zinsen angenommen. Die Wahl dieses Zinssatzes sei durch den inneren Betriebsvergleich unter Berücksichtigung der angeführten Sonderkonditionen begründet.

Die Beschwerdeführerin stellte den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin machte sie Folgendes geltend:

1. Mietaufwand für Trockenkammer:

Das Finanzamt gehe von einer zehnjährigen Nutzungsdauer auf Grund der amtlichen AfA-Tabellen aus Deutschland aus. Diese Tabellen könnten für den Rechtsbereich Österreich nicht die geringsten Wirkungen entfalten. Die angenommene Nutzungsdauer sei auch wirklichkeitsfremd und technisch nicht zu halten. Vor der verbindlichen Festsetzung des Bestandzinses sei die Auskunft eines gerichtlich beeideten Sachverständigen hinsichtlich der Nutzungsdauer einer derartigen Trockenkammer eingeholt worden. Diese sei in der Folge auch durch ein schriftliches Gutachten aufliegend im Steuerakt der Forest Warenhandels GmbH bestätigt worden. Der Sachverständige habe darin ausgeführt, dass bei einer derartigen Trockenkammer auf Grund der Betriebsvorgänge ungünstige Bedingungen für die Haltbarkeit der verwendeten Baustoffe bestehen. Auf Grund der verschiedenen erschwerenden Einflüsse ergebe sich eine wirtschaftliche Nutzungsdauer von sieben Jahren. Bei der Kalkulation des Mietzinses sei dieser Umstand berücksichtigt worden. Auch die Tatsache, dass die Forest Warenhandels GmbH praktisch ausschließlich von der Beschwerdeführerin beliefert werde und sich dadurch ein erweiterter Absatzmarkt für die Produkte der Beschwerdeführerin ergeben habe, sei zu berücksichtigen. Unter Berücksichtigung dieser Umstände könne von einer Unangemessenheit des Mietzinses in keiner Weise gesprochen werden. Das vom Finanzamt angesprochene Anbot der RL-GmbH sei erst im Zuge der Betriebsprüfung eingeholt worden und spiegle in keiner Weise die Verhältnisse, die sich zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages ergeben hätten, wieder. Dieses Anbot lasse auch die besondere Situation der wirtschaftlichen Verflechtung der beiden Gesellschaften unberücksichtigt. Selbst wenn man von einem unangemessenen hohen Mietzins ausgehe, könne eine Zurechnung als verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter der Beschwerdeführerin nicht erfolgen. Die Frage, welche Bereicherung auf Seiten der Gesellschafter bzw. deren Ehefrauen eingetreten sein solle, erscheine aufklärungsbedürftig. Das Finanzamt sehe diese Bereicherung darin, dass sich der Wert der Anteile der Ehefrauen durch diese Zahlungen erhöht habe und liege der Vorteil der Gesellschafter der Beschwerdeführerin darin, dass diese Werterhöhung im Vermögen der Ehefrauen statt aus privaten Mitteln aus den Mitteln der Kapitalgesellschaft gewährt würde. Tatsächlich habe jedoch eine Veränderung weder der Einheitswerte der Gesellschaftsanteile der Forest Warenhandels GmbH noch der Verkehrswert dieser Anteile stattgefunden. Es mangle daher am grundlegenden Element einer verdeckten Ausschüttung. Nach ständiger Rechtsprechung müsse ein subjektiver auf Vorteilsgewährung gerichteter Willensentschluss der Körperschaft vorliegen. Worin aber dieser Wille liegen solle, wenn die Beträge mit kaufmännischer Sorgfalt kalkuliert und auch entsprechend versteuert werden, sei nicht nachvollziehbar.

2. Gesellschafterdarlehen:

Das gegenständliche Darlehen umfasse die Frage einerseits der Rechtsnachfolgehaftung und andererseits des Fremdvergleiches. Zur ersten Frage sei festzuhalten, dass mit notariellem Darlehensvertrag vom 7. November 1973 zwischen Johann P. und Juliane P. ein Darlehensvertrag geschlossen worden sei, welcher nicht aufkündbar und wertgesichert gewesen sei. Dieser Vertrag sei mit Notariatsakt vom 9. Dezember 1974 in einigen Punkten abgeändert worden, sei aber insbesondere in puncto Unkündbarkeit des Darlehens unverändert geblieben. Angepasst sei die Verzinsung worden, zumal das Unternehmen zum damaligen Zeitpunkt wirtschaftlich keinesfalls als potent angesehen habe werden können und von der Kapitalausstattung her als eher schwach zu bezeichnen gewesen sei. Das Pfandrecht sei grundsätzlich sichergestellt worden, wobei es aber den Pfandrechten der Hausbank im Betrage von über 5 1,1 Mio. nachgegangen sei. Zum Zeitpunkt der Gründung der Beschwerdeführerin sei Johann P. lediglich Minderheitsgesellschafter derselben gewesen. Da Johann P. im Rahmen des Strukturverbesserungsgesetzes sein Unternehmen in die Beschwerdeführerin eingebbracht habe, sei diese Personalschuldnerin geworden. Andererseits treffe die Beschwerdeführerin auch eine Sachhaftung auf Grund der bücherlichen Einverleibung ihres Eigentumsrechtes ob der belasteten Liegenschaft. Die Beschwerdeführerin habe weder die Abänderung des Darlehensvertrages noch dessen Verbücherung abwenden können. Es könne auch nicht gesagt werden, dass die

Darlehensgeberin auf Grund ihrer Nahebeziehung zu den Gesellschaftern der Beschwerdeführerin Vorteile erworben habe.

Zum Fremdvergleich sei festzuhalten, dass die vereinbarte 10 %ige Verzinsung keinesfalls als unangemessen bezeichnet werden könne. Bei der seinerzeit vorhandenen Kapitalausstattung des Unternehmens und der Tatsache, dass das Pfandrecht im Range nach der Hausbank des Unternehmens einverlebt worden sei, sowie der Berücksichtigung des Umstandes, dass sich die Sägeindustrie in diesem Zeitpunkt in einer schweren Krise befunden habe, seien die vereinbarten Konditionen als zweifelsohne üblich anzusehen. Selbst wenn man unter Berücksichtigung der Wertsicherung von einer 12 bis 13 %igen Verzinsung ausgehe, hätten sich zum damaligen Zeitpunkt wohl kaum fremde dritte Personen finden lassen, die der Einschreiterin günstigere Konditionen eingeräumt hätten. Völlig ungerechtfertigt sei es aber, wenn das Finanzamt für das Darlehen einen Zinssatz von 6 % zu Grunde lege. Die Begründung des Finanzamtes hinsichtlich der Anlegersituation udgl. sei nicht gerechtfertigt. Es hätte sich mit Ausnahme der an der Gesellschaft beteiligten Personen, die naturgemäß ein wirtschaftliches Interesse gehabt haben, kein einziger Außenstehender gefunden, der zu einem Zinssatz von 6 % ein derartiges Darlehen zur Verfügung gestellt hätte. Bei den gegebenen Inflationsraten dieser Zeit wäre eine Effektivverzinsung unter 3 % übrig geblieben, bei der wohl niemand ein Darlehen in dieser Höhe gewährt hätte. Selbst wenn daher die Gesamtbelaistung als im oberen Bereich dessen angesehen werden müsse, was auch an banküblichen Zinsen angefallen wäre, könne doch keinesfalls von einem Vorteil gesprochen werden, der nur deshalb zugewendet werde, weil ein Naheverhältnis zwischen den Gesellschaftern und der Darlehensgeberin bestehe. Selbst wenn man dies unterstelle, wäre jedenfalls ein realistischer Zinssatz von 10 bis 11 % der auch bei bankmäßiger Beschaffung des Geldes jedenfalls anerlaufen wäre, anzusetzen gewesen.

Die belangte Behörde erkannte über die Berufung mit den beiden nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheiden. Mit Bescheid vom 11. Juni 1996 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuerabfuhrdifferenzen vom 1. Jänner 1990 bis 31. Dezember 1992 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die Bemessungsgrundlage wurde neu festgestellt. In der Begründung wurde auf die Berufungsentscheidung vom 5. Juni 1996 betreffend unter anderem Körperschaftsteuer für die Jahre 1990 bis 1992, in dem sich die Behörde auch mit der Vorschreibung der Kapitalertragsteuer dem Grunde nach befasst habe, verwiesen. Die Behörde sei dort zum Ergebnis gelangt, dass sowohl die vereinbarten Zinsen für das Darlehen der Juliane P. wie auch die Mieten für die Trockenkammer unangemessen hoch seien und die über fremdübliche Entgelt hinausgehenden Leistungen der Beschwerdeführerin verdeckte Ausschüttungen darstellten. Als gesellschaftsrechtlich veranlasste Zuwendungen seien im Berufungszeitraum S 88.583,-- an Darlehenszinsen und an Mieten für die Trockenkammer 1990 S 144.000,-- und in den Jahren 1991 und 1992 jeweils S 432.000,-- aus den geltend gemachten Betriebsaufwand ausgeschieden worden. Entsprechend dieser Entscheidung sei die Abgabe festzusetzen gewesen.

Mit Bescheid vom 5. Juni 1996 betreffend u.a. Körperschaftsteuer 1990 bis 1992 wurde u.a. der Berufung gegen die Körperschaftsteuer 1991 und 1992 teilweise Folge gegeben und die entsprechenden Abgabenbescheide abgeändert, die Bemessungsgrundlagen und die Abgaben festgesetzt; im Übrigen wurde die Berufung abgewiesen. In der Begründung wurde nach Darstellung des Verwaltungsgeschehens zu den im Beschwerdeverfahren strittigen Punkten wie folgt ausgeführt:

1. Darlehen der Juliane P.:

Johann P. habe vor Einbringung seines Betriebes in die Beschwerdeführerin den Darlehensvertrag mit seiner Gattin dahingehend abgeändert, dass die Verzinsung der Schuld von 4 % auf 10 % erhöht worden sei und dem Schuldner eine Aufkündigung des pfandrechtlich besicherten Darlehens bis zum Ableben der Darlehensgeberin nicht möglich sei. Die steuerliche Anerkennung von Darlehen, die einer Kapitalgesellschaft von den Gesellschaftern zur Finanzierung des Unternehmens gewährt werden, sei in Übereinstimmung mit der Beschwerdeführerin nicht in Frage zu stellen. Voraussetzung sei allerdings, dass die Darlehensverträge auch unter Fremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise könne es keinen Unterschied machen, ob ein Anteilseigner die Kapitalgesellschaft schon bei Gründung oder bei Einbringung seines Betriebes in die Körperschaft bzw. zu einem anderen Zeitpunkt veranlasse, in Abkehr von den Grundsätzen kaufmännischen Handelns zum Vorteil einer ihm nahe stehenden Person Verpflichtungen einzugehen oder zu übernehmen. Die Vermögensabflüsse an die Darlehensgeberin "causa societatis" seien daher dem Grunde nach zu bejahen. Johann P. habe der Änderung des Darlehensvertrages zu einer Zeit zugestimmt, als das später von der Beschwerdeführerin fortgeführte Unternehmen in

seinem alleinigen Einflussbereich gestanden sei. Er habe die Beschwerdeführerin aus seiner Stellung als einbringender Betriebsinhaber heraus mit den marktunüblichen Darlehensbedingungen beschwert. Dem Vorbringen, die zu Gunsten der Juliane P. erfolgte Anhebung des Zinssatzes und der ihr gegenüber ausgesprochene Rückzahlungsverzicht solle für sie ein Ansporn sein, der Beschwerdeführerin Kapital langfristig und in jeder Wirtschaftslage zur Verfügung zu stellen, fehle auf Grund der vertraglichen Bindungen die Glaubwürdigkeit.

Das Ausmaß der verdeckten Ausschüttung hänge davon ab, ob die den unangemessenen Vereinbarungen zu Grunde liegenden Leistungen dem Zweck der Körperschaft dienlich seien oder nicht. Die Prüfung der Angemessenheit vereinbarter Darlehenszinsen habe auf die Gesamtausstattung des Darlehens Bedacht zu nehmen. Es sei daher neben den laufenden Zinsen auch die Wertsicherung zu berücksichtigen und die Gesamtbelaistung mit banküblichen Zinsen zu vergleichen. Einen solchen Vergleich habe die Betriebsprüfung angestellt und vermerkt, dass in sämtlichen Prüfungsjahren die Belastung der Beschwerdeführerin aus dem Darlehensvertrag mit Juliane P. höher gewesen sei als bei ungünstigsten Konditionen. Die Betriebsprüfung sei zu einer durchschnittlichen Zinsenbelastung einschließlich Wertsicherung der Prüfungsjahre von 9,5 % gelangt.

Gegen diese Sachverhaltsfeststellung habe die Beschwerdeführerin keinen Einwand erhoben. Die belangte Behörde sehe keine Veranlassung, von der Heranziehung eines Vergleichszinssatzes von durchschnittlich 9,5 % abzurücken.

Die Beschwerdeführerin halte die Anrechnung der Kapitalertragsteuer nicht für rechtens, weil die Auszahlung der Zinsen bei der Empfängerin versteuert worden sei. Es sei aber nicht die Darlehensgeberin sondern ihr Ehemann als Empfänger der Zuwendung anzusehen. Die Vorteilszuwendung an eine nahe stehende Person habe nämlich ihre Wurzeln in der Stellung des Anteilsinhabers und werde daher steuerlich dem Anteilsinhaber zugerechnet. Die Überlassung des Vorteiles an die nahe stehende Person gelte als Einkommensverwendung des Anteilseigners. Eine empfängerseitige Besteuerung der verdeckten Ausschüttung durch den in Frage kommenden Gesamtschuldner (Gesellschafter) sei daher nicht erfolgt.

2. Mietaufwand Trockenkammer:

Bei Prüfung der Angemessenheit von Mietzinsen seien sämtliche Bestandteile des Mietverhältnisses (Kündigungsvereinbarungen, Kostentragungsabrede, Risikoverteilung) mit zu berücksichtigen. Die Angemessenheitsprüfung müsse überdies unter dem Aspekt der Deckung der AfA, der laufenden Betriebskosten sowie einer angemessenen Kapitalverzinsung (6 bis 10 %) vorgenommen werden. Im Beschwerdefall hätten die Errichtungskosten für die Trockenkammer vermindert um die steuerfreien Zuschüsse gemäß § 3 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 rund S 3.800.000,-- betragen. Bei einer Nutzungsdauer der Anlage von sieben Jahren entsprechend dem vorgelegten Gutachten und einer durchschnittlichen Kapitalverzinsung von 8 % errechne sich eine Miete von ca. S 60.000,-- pro Monat. Etwa zur selben Kapitalverzinsung komme auch das Anbot der RL-GmbH. Dies weise bei einem Anschaffungswert von S 4.000.000,-- und einer Grundmietzeit von sechs Jahren monatliche Leasingraten von S 68.680,-- aus. Die Beschwerdeführerin habe dagegen eingewendet, dass Anbot spiegle in keiner Weise die Verhältnisse zu Beginn des Mietverhältnisses wieder. Sie habe es jedoch unterlassen, die ihrer Behauptung nach zwischen der Mietvereinbarung und der Anbotstellung eingetretenen, die Höhe der Leasingraten bestimmenden Faktoren darzutun.

Die mit sieben Jahren geschätzte Nutzungsdauer der Trockenanlage stelle eher die untere Grenze dar, weil die amtlichen deutschen AfA-Tabellen von einer zehnjährigen Nutzungsdauer ausgehen. Die Schätzung der Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern, gleichgültig, ob sie tabellarisch erfasst sind oder nicht, bau in Österreich wie in Deutschland auf Erfahrungswerte auf, und es sei nicht einzusehen, warum in Deutschland andere, die Nutzungsdauer von Trockenanlagen bestimmende Verhältnisse herrschen sollten als in Österreich. Die Erfahrungswerte ließen mit großer Wahrscheinlichkeit darauf schließen, dass die Vermieterin bei einer monatlichen Miete von S 60.000,-- einen Ertrag von deutlich über 8 % des eingesetzten Kapitals erzielen werde.

Die Beschwerdeführerin habe hervorgehoben, dass die Forest Warenhandels GmbH praktisch ausschließlich von ihr beliefert und die genannte Gesellschaft durch die Miete der Trockenkammer fest an sie gebunden werde, wodurch sie sich einen neuen Absatzmarkt erschlossen und gesichert habe.

Sollte die Beschwerdeführerin mit dieser angesprochenen Absatzmarkterschließung einen Vorteilsausgleich als Rechtfertigung für überhöhte Mieten im Auge haben, sei ihr zu entgegnen, dass wechselseitige Geschäftsbeziehungen zwischen nahe stehenden Personen keine unangemessenen Verrechnungspreise rechtfertigen. Das Veranlassungsprinzip erfordere nämlich grundsätzlich die isolierte Prüfung jeder einzelnen Leistung auf ihre

Angemessenheit. Nur wenn Leistung und Gegenleistung in einem Vertrag vereinbart worden seien oder wenn sie sachlich so eng zusammenhingen, dass sie als wirtschaftliche Einheit angesehen werden könnten bzw. im Geschäftsverkehr übliche wechselseitige Begünstigungen eingeräumt würden, sei ein gegenseitiger Vorteilsausgleich anzuerkennen. Dies allerdings unter der weiteren Voraussetzung, dass vertragliche Vereinbarungen im Sinne der Angehörigenjudikatur bestünden. Es müssten also Vereinbarungen vorliegen, die nach Außen ausreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären. Derartige Vereinbarungen seien nicht offen gelegt worden. Nach der "Anweisung für Buchhaltung" der Beschwerdeführerin sei nicht einmal ein schriftlicher Mietvertrag über die Trockenkammer und erst recht nicht über wechselseitige Vorteilsgewährungen errichtet worden. Vielmehr schließe die Textierung dieser Anweisung die Existenz einer allenfalls mündlichen Vereinbarung über die Einräumung wechselseitiger Vorteile aus Geschäftsbeziehungen, wie etwa auf Seiten der Forest Warenhandels GmbH die Verpflichtung zur Abnahme von Sägeprodukten der Beschwerdeführerin zu marktüblichen Preisen, geradezu aus, zumal die Monatsmiete lediglich der Abdeckung der Zinsenbelastung, der Amortisation und der üblichen nach der Natur der Sache wohl kaum ins Gewicht fallenden Verwaltungskosten diene.

Bereits das Finanzamt habe zutreffend darauf hingewiesen, dass Vorteilsgewährungen an Ehepartner der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft als verdeckte Ausschüttungen anzusehen seien. Die Frage, welche Bereicherung auf Seiten der Ehefrauen ihrer Anteilseigner eingetreten sein soll, erscheine der Beschwerdeführerin aufklärungsbedürftig, weil keine Veränderung der Einheits- und Verkehrswerte der Anteile an der Forest Warenhandels GmbH eingetreten sei. Warum die Beschwerdeführerin nicht zu erkennen vermöchte, dass Einlagen der Gesellschafter in die Kapitalgesellschaft - die überhöhten Mietzahlungen gelten aus steuerlicher Sicht an die Gesellschafter ausgeschüttet, den Ehefrauen zugewendet und von diesen in die Forest Warenhandels GmbH eingelegt - den Verkehrswert der Anteile erhöhen, bleibe nach ihren Ausführungen im Dunkeln. Hier genüge ein Hinweis auf § 6 Z. 14 lit. b EStG 1988, wonach Einlagen in Körperschaften als Tauschgeschäfte gelten, bei denen die wechselseitigen Leistungen (auf Seiten der Anteilseigner führen die Einlagen zu Werterhöhungen der Geschäftsanteile) dem gemeinen Wert der jeweiligen Einlageleistung entsprechen.

Bedeutungslos sei die Versteuerung des gesamten Mietentgeltes durch die Vermieterin, denn der Ausweis von unangemessenen Leistungsentgelten in den Steuererklärungen eines Geschäftspartners könne weder die gebotene Prüfung von steuerlicher Würdigung von Aufwendungen des anderen Geschäftspartners in Bezug auf ihre betriebliche und gesellschaftsrechtliche Veranlassung verdrängen, noch greife eine derartige, an den bestehenden Rechtsvorschriften orientierte Prüfung und Würdigung in verfassungsrechtlich gewährleistete Rechte des Abgabepflichtigen ein.

Der Beschwerdeführerin sei beizupflichten, dass zur Annahme verdeckter Ausschüttungen ein subjektiver auf Vorteilsgewährung gerichteter Willensentschluss der Körperschaft vorliegen müsse. Allerdings reiche es aus, wenn objektive Gesichtspunkte gegeben seien, die auf die subjektive Vorteilsgewährungsabsicht schließen ließen. Diskrepanzen zwischen angemessenen und tatsächlich entrichteten Leistungsentgelten, wie sie hier gegeben seien, ließen jedenfalls auf die Absicht der Vorteilsgewährung schließen. Daneben wiesen auch noch das Fehlen von Kalkulationsunterlagen und fremdüblichen schriftlichen Vereinbarungen über eine nach kaufmännischen Grundsätzen ausgerichtete Gestion hinaus. Gegenüber der vom Prüfer anerkannten Miete von monatlich S 70.000,-- ergebe sich somit unter Berücksichtigung der für angemessen erachteten Monatsmiete von S 60.000,-- eine Erhöhung der verdeckten Ausschüttung von monatlich S 10.000,-- + 20 % USt, zusammen daher von S 12.000,--. Dies ergebe für 1990 eine Erhöhung von S 48.000,-- und für die Folgejahre von jeweils S 144.000,--.

Gegen diese Bescheide richtet sich die Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend machende Beschwerde mit dem Begehr, sie kostenpflichtig aufzuheben.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und erstattete eine Gegenschrift, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin bekämpft ausschließlich die Aussagen in den bekämpften Bescheiden betreffend die Darlehensgewährung der Juliane P. und den Mietaufwand für die Trockenkammer.

Zum Darlehen der Juliane P. führt die Beschwerdeführerin aus, die Abgabenbehörde treffe hinsichtlich des objektiven als auch des subjektiven Tatbildes die Beweislast für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung. Im vorliegenden Fall sei weder die subjektive noch die objektive Tatseite einer verdeckten Ausschüttung gegeben. Zur Erfüllung eines subjektiven Tatbildes müsse die Körperschaft von der Tatsache der Einkommensverwendung Kenntnis haben und diese Einkommensverwendung beabsichtigen oder in Kauf nehmen. Davon könne im gegenständlichen Fall nicht gesprochen werden, weil zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung im Jahre 1973 die Beschwerdeführerin nicht existent und nicht einmal noch im Gründungsstadium gewesen sei. Die Darlehensverpflichtung sei erst durch die Einbringung des Einzelunternehmens des Johann P. in die neugegründete GmbH mit 1. Jänner 1975 auf die Beschwerdeführerin übergegangen. Johann P. sei durch seinen Tod im Jahre 1979 aus der Gesellschaft ausgeschieden. Die Höhe des Zinssatzes als auch die Unmöglichkeit einer vorzeitigen Tilgung hätten ihre Ursachen in der Betriebsstruktur und den Kapitalbedarf der Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung gehabt. Die Geschäftsvorgänge seien mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes abgewickelt worden und hätten den üblichen Gegebenheiten auf dem Kapitalmarkt im Zeitraum des Abschlusses der Darlehensverbindlichkeit entsprochen. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung sei die KEST dann nicht zu erheben, wenn der Gesellschafter die verdeckte Ausschüttung bereits versteuert habe. Es könne keinen Unterschied machen, ob der Vorteil nunmehr vom Gesellschafter oder dessen nahen Angehörigen versteuert werde.

Zum Mietaufwand Trockenkammer führt die Beschwerdeführerin aus, die bezahlten Mietentgelte seien nicht überhöht gewesen. Der Bestandzins sei kaufmännisch kalkuliert worden. Von einer Unangemessenheit desselben könne nicht gesprochen werden. Auch hier lägen weder die objektiven noch die subjektiven Erfordernisse einer verdeckten Ausschüttung vor. Der Mietaufwand sei unter Berücksichtigung der Anschaffungskosten zuzüglich einer Risikoprämie für das Investitionsrisiko und Instandhaltungsverpflichtungen sowie eines Gewinnanteiles und unter Beachtung der absatzmäßigen Verflechtung der Beschwerdeführerin und der Forest Warenhandels GmbH errechnet worden. Der Beschwerdeführerin sei durch diese Anlage ein erweiterter Absatzmarkt für ihre Produkte erschlossen worden. Es sei zu beachten, dass auf der Ebene der Gesellschafter keine Identität bestehe und in Wirklichkeit auch keinerlei messbarer Vorteil auf Seiten der Gesellschafter der Empfängergesellschaft vorliege. Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung bestehe daher kein Raum.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

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

Nach § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer u.a. bei inländischen Kapitalerträgen durch Abzug von Kapitalertragsteuer erhoben. Zu den inländischen Kapitalerträgen gehören gemäß § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a leg. cit. Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien und Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Unter einer verdeckten Ausschüttung werden alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die in ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln (vgl. das hg. Erkenntnis vom 31. März 2000, Zlen. 95/15/0056, 0065).

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann. Es bedarf somit zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung rechtlich eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens, welches, bestehe es auch in einem bloßen Dulden oder Unterlassen, den Schluss erlaubt, dass die durch ihre Organe vertretene Gesellschaft die Minderung des Gesellschaftsvermögens durch den Gesellschafter akzeptiert habe. Ein die verdeckte Ausschüttung ausschließender Vorteilsausgleich liegt vor, wenn dem Vorteil, den eine Gesellschaft ihrem Gesellschafter einräumt, ein Vorteil gegenübersteht, dem der Gesellschafter der Gesellschaft gewährt. Voraussetzung für einen steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleich ist allerdings eine eindeutige, wechselseitige Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen. Dies muss bereits zum Zeitpunkt der Vorteilsgewährung vorliegen (vgl. auch hiezu das hg. Erkenntnis vom 31. März 2000).

Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beweiswürdigung der belannten Behörde, die gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind, vom Verwaltungsgerichtshof insoweit zu überprüfen, als es sich um Feststellung handelt, ob der Denkvorgang bei der belannten Behörde zu einem den Denkgesetzen und der Lebenserfahrung entsprechenden Ergebnis geführt hat und ob der Sachverhalt, der im Denkvorgang gewürdigt worden ist, in einem ordnungsgemäßen Verfahren ermittelt worden ist (vgl. auch hiezu das Erkenntnis vom 31. März 2000).

Zum Darlehen der Juliane P.:

Zwischen den Parteien des Verfahrens ist unstrittig, dass die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber auch darin gelegen sein kann, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird. Um eine solche Person handelt es sich bei der Darlehensgeberin Juliane P., war sie doch die Ehefrau des geschäftsführenden Gesellschafters Johann P. Der Beschwerdeführerin ist zuzustimmen, dass es zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung rechtlich eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens des geschäftsführenden Organs bedarf. Am Vorliegen dieser Voraussetzung kann entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin kein Zweifel bestehen. Insbesondere der Hinweis der Beschwerdeführerin, dass sie im Zeitpunkt des Darlehensvertrages weder existent noch im Gründungsstadium gewesen sei, steht mit dem von ihr im Verwaltungsverfahren vorgelegten Unterlagen nicht im Einklang. Demnach wurde der Gesellschaftsvertrag am 21. November 1974 abgeschlossen und die in Rede stehende Änderung des Darlehensvertrages am 9. Dezember 1974. Auf Grund dieses - von der Beschwerdeführerin negierten - zeitlichen Zusammenhangs sind die Handlungen des geschäftsführenden Gesellschafters Johann P. der Beschwerdeführerin zuzurechnen.

Die Beschwerdeführerin meint, bei der Höhe des vereinbarten Zinssatzes sei das objektive Tatbild nicht erfüllt. Die Höhe des Zinssatzes und auch die Unmöglichkeit einer vorzeitigen Tilgung seien in der Betriebsstruktur und dem Kapitalbedarf der Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung begründet gewesen.

Dem ist entgegenzuhalten, dass nach dem Inhalt des vorgelegten Darlehensvertrages (Notariatsakt, Geschäftszahl 394 vom 9. Dezember 1974) das Darlehen bereits im Jahre 1965 Johann P. für sein Unternehmen zugezählt wurde. Die im Jahr 1974 vorgenommene Änderung des Darlehensvertrages hält aber einem Fremdvergleich nicht stand. Die Erhöhung des Zinssatzes von 4 % auf 10 % bei Ausschluss der Kündigungsmöglichkeit des Darlehens durch den Darlehensnehmer wurde von der belannten Behörde zu Recht als nicht den "Grundsätzen kaufmännischen Handelns" entsprechend angesehen. Zur Höhe der Zinsen hat die Betriebsprüfung im Ergänzungsersuchen zur Berufung vom 17. Juli 1995 den Gesamtaufwand (Zinsen und Wertsicherung) in Prozent für das Jahr 1990 mit 13,5, für 1991 mit 13,1 und für 1992 mit 14,2 errechnet. Hingegen wurde unter Zugrundelegung einer 6 %igen Verzinsung der Gesamtaufwand in diesen Jahren mit 10,8 %, 8,8 % und 9,7 % errechnet. Die Betriebsprüfung schloss daraus, dass in sämtlichen Jahren die Belastung höher als bei ungünstigsten Konditionen gewesen sei. Die Beschwerdeführerin hat darauf in ihrem Schriftsatz vom 29. August 1995 lediglich geantwortet, "die Zinssätze entsprechen auch unter Hinzurechnung der Wertsicherung im Wesentlichen den üblichen Sätzen". Die belannte Behörde konnte daher die Feststellung, die Darlehensgewährung sei nicht fremdüblich, darauf stützen, dass die Beschwerdeführerin gegen die Feststellung, der Darlehensvertrag mit Juliane P. sei für die Beschwerdeführerin nachteiliger als das ungünstigere Kapitalmarktdarlehen, keinen Einwand erhoben hat. Die belannte Behörde hat daher insgesamt zu Recht den Differenzbetrag zwischen dem angemessenen und den tatsächlich bezahlten Gesamtaufwand für das Darlehen als verdeckte Ausschüttung angesehen.

Zum Mietaufwand Trockenkammer:

Die belannte Behörde gelangte auf der Tatsachenebene nach Durchführung eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens zu der Feststellung, dass die Mietzinse, welche die Beschwerdeführerin in den Streitjahren an die Forest Warenhandels GmbH geleistet hat, unangemessen hoch gewesen sind. Die belannte Behörde hat hiebei ihre Argumente, die für eine monatliche Miete von 5 60.000,- sprechen, ausreichend dargestellt und begründet. Ebenso

hat sie dargelegt, weshalb auch die subjektive Tatseite anzunehmen ist. Schließlich hat die belangte Behörde auch nachvollziehbar dargelegt, dass die Voraussetzungen für einen steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleich nicht gegeben sind.

Die Beschwerdeführerin hat demgegenüber in keiner Phase des Verwaltungsverfahrens ihre Berechnungen, wonach die monatliche Miete von S 90.000,-- angemessen sei, dargelegt. Ihre allgemeinen Hinweise auf die Berechnungsmöglichkeiten der Angemessenheit eines Mietzinses wurden von der belangten Behörde ausreichend berücksichtigt. Der aus den von der belangten Behörde angeführten objektiven Umständen gezogene Schluss auf die Unangemessenheit des von der Beschwerdeführerin erklärten Aufwandes für die Miete der Trockenkammer im Ausmaß der von der belangten Behörde angenommenen verdeckten Ausschüttung und darauf, dass die Vorteilsgewährung von einer darauf gerichteten Willensentscheidung der Organe der Beschwerdeführerin getragen war (weswegen die subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung erfüllt ist), lässt keinen Verstoß gegen die Denkgesetze erkennen und widerspricht auch nicht der Lebenserfahrung.

Die belangte Behörde hat sich auch eingehend mit dem Umstand auseinander gesetzt, dass die Vorteilszuwendung an eine Kapitalgesellschaft erfolgte. Unbestritten ist, dass die Gesellschafter der Forest Warenhandels GmbH die Ehefrauen dreier Gesellschafter der Beschwerdeführerin sind. Dazu kommt, dass ein Gesellschafter der Beschwerdeführerin Geschäftsführer bei der Forest Warenhandels GmbH ist. Wie bereits ausgeführt, kann die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird. Eine verdeckte Ausschüttung ist daher auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten. Als nahe stehende Person sind primär solche anzusehen, die mit dem Anteilsinhaber persönlich verbunden sind, aber auch geschäftliche Verbindungen und beteiligungsmäßige Verflechtungen be

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at