

DIRECTION
DES
CONTRIBUTIONS DIRECTES
ET DES ACCISES

Note de service du directeur
des contributions
L.I.R./N.S.-N° 164/1 du 9 juin 1993

L.I.R./N.S.-N° 164/1

Objet: Distribution cachée de bénéfices - Comptes courants d'actif des associés de sociétés de capitaux.

0. L'article 164 alinéa 3, deuxième phrase fournit la définition de la distribution cachée de bénéfices:

"Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité."

La disposition citée intervient lors de l'instruction préalable à l'imposition notamment et particulièrement en ce qui concerne l'analyse des comptes courants d'actif des associés et leur appréciation quant aux réalités économiques sur base desquelles ils ont trouvé leur origine et connu leur développement ultérieur.

1. Il est fréquent qu'un associé (ou plusieurs) obtient de la part de la société de capitaux dans laquelle il détient une participation, des sommes d'argent sous la dénomination de prêt que la société reprend à l'actif de son bilan en tant que créance figurant à un compte courant débiteur au nom de l'associé bénéficiaire de ladite allocation, qui selon le cas reste unique ou se répète à intervalles plus ou moins réguliers. Deux cas de figure - à traitement fiscal différent - peuvent se présenter:

1.1. Les sommes d'argent ainsi allouées constituent un véritable prêt dans l'acceptation propre du terme, identique ou du moins comparable aux opérations financières d'usage entre tiers dans la vie économique courante. Cette situation est donnée du moment que

le prêt est à durée déterminée et que la société peut tabler de façon certaine sur un remboursement intégral du montant mis à disposition de son associé. Tel est spécialement le cas, lorsqu'un contrat de prêt est conclu entre les deux parties dont les stipulations prévoient un échéancier de remboursement qui sera respecté par l'associé bénéficiaire. A noter que le défaut de paiement d'intérêts ne préjudicie pas du caractère du prêt; dans ce cas il y a distribution cachée de bénéfice à concurrence des intérêts en défaut.

1.2. Les prélèvements d'argent par l'associé ne présentent que l'apparence d'un emprunt sans que le bénéficiaire ne manifeste vraiment l'intention d'un quelconque remboursement. Cet état des choses apparaît fréquemment au niveau des sociétés à responsabilité limitée où les associés, souvent liés par des relations familiales plus ou moins étroites, s'identifient à tort à la société elle-même. De cet amalgame, parfois inconscient, naissent et se développent de façon incontrôlée, voire chaotique, des comptes courants débiteurs bravant toute réalité économique. En fait il s'agit intégralement de distributions cachées de bénéfice tombant sous la coupe de l'article 164, alinéa 3 L.I.R..

Il est d'ailleurs probable que la situation prédécrite risque de s'amplifier en rapport avec les sociétés unipersonnelles.

2. Les bureaux d'imposition compétents procéderont à une instruction adéquate, lorsqu'ils sont confrontés dans leurs travaux à des comptes courants associés débiteurs. Selon le cas il se peut qu'il y ait distribution dès la mise à disposition du "prêt" ou ultérieurement quand il est constaté qu'un remboursement n'entre plus en ligne de compte. Les contribuables concernés sont à avertir au préalable.

3. A toutes fins utiles un arrêt au 16 septembre 1958 de la Cour fédérale allemande en la matière est joint à la présente.

Le Directeur des Contributions,



wird nach der Höhe der bei der Berechnung des Verzichts berücksichtigten Umstellungsgrundschulden verhältnismäßig aufgeteilt (vgl. Harmening, Kommentar zum Lastenausgleichsgesetz, § 100 Anm. 37). Die Unterschiede bei der Durchführung des Verzichtsverfahrens nach § 3a HypSichG und bei der Minderung nach dem LAG können also dazu führen, daß eine erloschene Umstellungsgrundschuld als Abgabeschuld wieder auflieft und daß andererseits die Verpflichtung aus einer bestehengebliebenen Umstellungsgrundschuld ganz oder teilweise wegfällt.

Von diesen grundsätzlichen Erwägungen ausgehend entfällt von dem gesamten Verzichtsbeitrag von 52 237,58 DM auf die hier streitige zweite Umstellungsgrundschuld ein Betrag von 46 029,70 DM. Da der vom Finanzamt festgestellte Minderungsbetrag 51 144,12 DM beträgt, ist er höher als der garantierte Verzichtsbeitrag.

Es ist nicht richtig, daß ein Teil des Verzichtsbeitrages auf die vorhergehende Abgeltungshypothek nicht verrechnet werden könne, weil diese erloschen sei. Das Finanzgericht hat bereits zutreffend ausgeführt, daß diese Hypothek genau so behandelt wird wie alle anderen mit der einen Ausnahme, daß sie gemäß § 100 Abs. 3 LAG mit 135 v. H. der Schadensquote gemindert wird. Die Minderung des Abgeltungsdarlehens wird aber in die Verzichtsgarantie mit einbezogen. Die Verzichtsgarantie gilt nach § 100 Abs. 6 Satz 2 LAG ohne Rücksicht darauf, auf welche Umstellungsgrundschuld der Verzichtsbeitrag verrechnet worden ist.

Die Bf. berufen sich zu Unrecht auf die nicht veröffentlichte Entscheidung des erkennenden Senats III 226/56, nach der die Verzichtsverfügung nur unter bestimmten Voraussetzungen geändert werden kann; denn im vorliegenden Fall ist die Verzichtsverfügung unverändert geblieben. Auch den § 111 Abs. 4 LAG können sie nicht gegen die Entscheidung des Finanzgerichts anführen, da diese Vorschrift von der Haftungsung eines belasteten oder mitbelasteten Grundstücks spricht; dieser Tatbestand liegt hier nicht vor. Die Bf. gehen bei ihren Erwägungen offenbar davon aus, daß durch die Entstehung der Abgabeschuld der Verzicht nach § 3a HypSichG verändert oder beeinträchtigt würde. Das aber ist nicht der Fall. Das LAG läßt die bis zu seinem Inkrafttreten durch das HypSichG geschaffene Rechtslage für den vorliegenden Fall unberührt; es läßt statt dessen die Hypothekengewinnabgabe als öffentliche Last auf dem Grundstück entstehen, sofern ein Schuldnergewinn vorliegt und das Grundstück erhalten geblieben ist. Die Abgabeschulden werden nach dem LAG neu berechnet. Dabei werden auch Minderungen der Abgabeschulden nach diesem Gesetz neu festgestellt, wodurch im Fall der mehrfachen Belastung eines Grundstücks bei Verzicht auf die Umstellungsgrundschulden entsprechend geminderte Abgabeschulden treten. Für diese Ansicht spricht auch § 107 LAG, aus dem zu entnehmen ist, daß trotz Erlöschens einer Umstellungsgrundschuld wegen Verzichts nach § 3a HypSichG aus dem gleichen Schuldnergewinn eine Abgabeschuld entstehen kann. In Fällen der Veräußerung eines Grundstücks zwischen dem 21. Juni 1948 und dem Inkrafttreten des LAG hat der Gesetzgeber durch § 118 LAG eine Sonderregelung getroffen, in der er die berücksichtigungswürdigen Tatbestände aufzählt. Die für die Anwendung dieser Vorschrift erforderlichen Voraussetzungen sind aber hier nicht erfüllt. Die allenfalls in Frage kommende Ziffer 3 des Abs. 2 verlangt, daß die Umstellungsgrundschulden nach den Vorschriften des HypSichG nicht entstanden waren. Daß im vorliegenden Fall die Umstellungsgrundschulden entstanden waren, ist unzweifelhaft. Rechtsstreitigkeiten zwischen dem Verkäufer und dem Käufer, auf deren Möglichkeit die Bf. ausdrücklich hinweisen, werden unter Zugrundelegung der vertraglichen Vereinbarungen vor den ordentlichen Gerichten entschieden und können die hier vorliegende Streitfrage nicht maßgeblich beeinflussen.

Wenn das Finanzgericht den Wert des Streitgegenstandes auf 20 v. H. der streitigen Hypothekengewinnabgabe festgestellt hat, so entspricht es damit der Übung des erkennenden Senats. Nach § 320 Abs. 4 AO gilt für die Entscheidung über den Streitwert freies Ermessen. Um bei dieser eine möglichst gleichmäßige Handhabung zu gewährleisten, hat der Bundesfinanzhof, wie für Rechtsstreite über andere Steuersachen so auch für eine streitige Hypothekengewinnabgabe als Richtschnur 20 v. H. des streitigen Betrages festgelegt (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs III 261/56 S vom 2. November 1956, BStBl 1956 III S. 388 = Slg. Bd. 63 S. 502). Eine Verletzung des dem Finanzgericht durch § 320 AO eingeräumten Ermessens bei der Feststellung des Streitwerts kann nicht anerkannt werden.

Die Rb. war darum mit der Kostenfolge aus § 307 AO zurückzuweisen.

Körperschaftsteuer

304

Urteil v. 16. September 1958 I 88/57 U

Darlehen an den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung.

KSIG 1951 § 6, § 17; KStbV 1951 § 17.

(BStBl 1958 III S. 451)

Auszug aus den Gründen

Die Beschwerdeführerin (Bfin.) betreibt den Textilgroßhandel. Alleiner Gesellschafter und Geschäftsführer ist der Kaufmann A. Seit August 1948 hatte er laufend Beträge entnommen, die die Bfin. als Darlehen an den Gesellschafter verbuchte. Sie betragen am 31. Dezember 1948 = 5 000 DM, am 31. Dezember 1949 = 31 000 DM und am 31. Dezember 1950 = 43 500 DM. Im Laufe des Jahres 1951 erhöhten sie sich auf 54 000 DM. Zum 31. Dezember 1951 vereinigte die Bfin. nach ihrer Angabe die Bilanz in der Weise, daß die Darlehen als Kapitalentnahmen des Gesellschafters behandelt und über das gemäß § 35 des D-Markbilanzgesetzes (DMBG) gebildete DM-Bilanzrücklagekonto ausgebußt wurden.

Das Finanzamt behandelte in der vorläufigen Körperschaftsteuer-Veranlagung 1951 die Ausbuchung der Darlehen von 54 000 DM als eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter. Da die Bfin. für 1951 einen Verlust auswies, nahm das Finanzamt wegen der verdeckten Gewinnausschüttung eine Mindestbesteuerung nach § 17 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) vor. Das Finanzgericht folgte dem Finanzamt.

Die Prüfung der Rechtsbeschwerde ergibt folgendes:

Erhält ein Gesellschafter unter der Bezeichnung „Darlehen“ Beträge von seiner Gesellschaft, so kann es sich um echte Darlehen handeln, wie sie auch zwischen Fremden im Wirtschaftsleben vorkommen (vgl. Urteile des Senats I 195/55 U vom 8. November 1955 — Bundessteuerblatt (BStBl) 1955 III S. 391, Slg. Bd. 61 S. 499 —, I 103/53 U vom 6. Dezember 1955 — BStBl 1956 III S. 80, Slg. Bd. 62 S. 214 —, Urteil des Reichsfinanzhofs VI 696/37 vom 23. Februar 1938 — Reichssteuerblatt (RStBl) 1938 S. 507, Bd. 43 S. 239 —). Das ist insbesondere der Fall, wenn die Beträge dem Gesellschafter nur zur vorübergehenden Verwendung überlassen werden und mit der Rückzahlung sicher gerechnet wird (§ 607 BGB). Für die Frage der Rückzahlung ist insbesondere bedeutsam, zu welchem Zweck die Beträge entnommen und ob über die Rückzahlung Vereinbarungen getroffen und eingehalten worden sind. Die Verzinlichkeit gehört nicht zum Wesen eines Darlehens. Wird dem Gesellschafter ein ernsthaftes Darlehen gegeben, ohne daß eine Verzinzung vereinbart ist, so liegt, da die Verzinzung im

Wirtschaftsleben üblich ist, in der Zinslosigkeit in der Regel ein besonderer Vorteil, den die Gesellschaft ihrem Gesellschafter gewährt; in dem Verzicht auf einen angemessenen Zins liegt dann eine verdeckte Gewinnausschüttung der Gesellschaft an den Gesellschafter.

Nicht selten werden Entnahmen aus der Gesellschaft aber nur als „Darlehen“ bezeichnet. Eine Rückzahlung ist von vornherein nicht ernsthaft beabsichtigt. Die Bezeichnung „Darlehen“ wird nur gewählt, um den Sachverhalt zu verschleiern und eine Einkommensbesteuerung der Entnahmen beim Gesellschafter auf unabsehbare Zeit hintanzuhalten. Solche Fälle kommen im Wirtschaftsleben besonders bei Kapitalgesellschaften vor, bei denen nur eine Person (sogenannte Einmangengesellschaften) oder nur nächste Familienangehörige (sogenannte Familiengesellschaften) Gesellschafter sind. Hier wird die Gesellschaft von den Gesellschaftern gewöhnlich wie ein ihnen gehörendes Personenunternehmen behandelt. Geben solche Gesellschaften ihren Gesellschaftern „Darlehen“, so besteht für die Finanzbehörden Anlaß, im Einzelfall zu prüfen, ob die „Darlehen“ wirklich wirtschaftlich und rechtlich den Charakter von Darlehen haben oder ob sie nicht von vornherein Gewinnausschüttungen sind. Ein Maßstab bei dieser Prüfung ist, ob die Gesellschaft auch einem Fremden, der nicht ihr Gesellschafter ist, unter sonst gleichen Verhältnissen ein Darlehen zu geben bereit wäre (Urteile des Reichsfinanzhofs VI A 766/34 vom 14. September 1935, RStBl 1936 S. 107, VI 696/37 a. a. O.). Im Wirtschaftsleben ist bei der Gewährung von Darlehen wesentlich, daß das Darlehen in angemessener Frist zurückgezahlt wird und die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Darlehensnehmers Sicherheit für die Rückzahlung bieten. Ein wirtschaftlich handelnder Mensch ist nicht bereit, einem anderen auf unabsehbare Zeit ohne Sicherheit und vielleicht gar zinslos fortgesetzt steigende Beträge als Darlehen zu geben, die der andere zum Lebensunterhalt im weitesten Sinn verwendet und infolgedessen wahrscheinlich nicht zurückzahlen kann. In solchen Fällen kann die Gewährung der „Darlehen“ nur aus den nahen Beziehungen des Gesellschafters zu seiner Gesellschaft erklärt werden. Hier liegt die Gewinnausschüttung schon in der Hingabe der Beträge; sie wirkt sich im Jahr der Hingabe der Beträge aus.

Es ist aber auch möglich, daß ein von der Gesellschaft hingegebener Betrag zunächst ein echtes Darlehen ist, aber im Laufe der Zeit zu erkennen ist, daß mit der Rückzahlung nicht mehr zu rechnen ist. Hier liegt die Gewinnausschüttung in dem Verzicht auf die Rückzahlung des Darlehens (Erlaß der Darlehensforderung). Vgl. dazu Urteil des Reichsfinanzhofs VI 696/37 a. a. O. Der Vorgang ist in dem Jahr zu berücksichtigen, in dem der Verzicht als vollzogen zu betrachten ist.

Ob ein von der Gesellschaft hingegebener und als Darlehen bezeichneter Betrag bei wirtschaftlicher Betrachtung von vornherein eine Gewinnausschüttung ist oder im Laufe der Zeit den Charakter einer Gewinnausschüttung annimmt, ist im wesentlichen eine Frage der tatsächlichen Feststellung, die unter Berücksichtigung aller Umstände zu treffen ist. Je mehr aber die Interessen der Gesellschaft und ihrer Gesellschafter steuerlich miteinander verflochten sind, um so mehr muß verlangt werden, daß die Beteiligten klare Verhältnisse schaffen und in Zweifelsfällen durch Anführung von Tatsachen zur Aufklärung beitragen.

Im Streitfall hat die Bf. ihrem Alleingesellschafter ständig steigende Darlehen gegeben, obgleich sie erhebliche Verluste hatte. Ob ernsthafte Rückzahlungsvereinbarungen getroffen und durchgeführt worden sind, lassen die Akten nicht erkennen. Ebensowenig ist zu ersehen, zu welchem Zweck der Gesellschafter die als Darlehen bezeichneten Beträge entnommen hat. Es be-

steht die Möglichkeit, daß schon die lautende Hingabe der Beträge verdeckte Gewinnausschüttungen waren, und verdeckte Gewinnausschüttung also nicht, wie die V. Instanzen angenommen haben, erst in der Ausbuchung der Darlehen lag. Die Frage, in welchem Jahr die Ausschüttungen vorgenommen worden sind, kann auch die Körperschaftsteuer bedeutsam sein, insbesondere dafür, für welche Jahre eine Mindestbesteuerung vorzunehmen ist, für die Berechnung des Mindesteinkommens und für den anzuwendenden Steuersatz.

Reichsabgabenordnung

305

Urteil v. 26. Juni 1958 IV 135/57 U

Voraussetzung des Steuerprozesses ist die Bekanntheit der Rechtsmittelleinlegung an die Beteiligten; beteiligt ist stets derjenige, an den die angefochtene Entscheidung gerichtet ist. Der Mangel der Bekanntgabe ist ein im Rechtsbeschwerdeverfahren vom Amts wegen zu beachtender Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens.

AO § 266, § 288 Ziff. 1.

(BStBl 1958 III S. 452)

Der Beschwerdeführer (Bf.) betreibt eine private Sprach- und kaufmännische Fachschule (Berufsfachschule), die von der Aufsichtsbehörde als einer öffentlichen Schule gleichwertig anerkannt worden ist. Das Finanzamt hielt im Hinblick auf das Urteil des Bundesfinanzhofs IV 492/57 U vom 7. Juli 1955 (Bundessteuerblatt 1955 III S. 323, Sfg. Bd. 61 S. 324) für gewerbesteuerpflichtig.

Der Steuerauschuß gab dem Einspruch statt; er verneinte die Gewerbesteuerpflicht der Privatschule mit Rücksicht auf Abschn. 14 Abs. 6 der Gewerbesteuer-Richtlinien (GewStR) 1951. Die Privatschule des Steuerpflichtigen sei als den öffentlichen Schulen gleichwertig anerkannt. Der Inhaber der Privatschule arbeite nicht mit der Absicht einer Gewinnerzielung.

Die von Vorsteher des Finanzamts eingelegte Berufung hatte Erfolg. Das Finanzgericht ließ sich hierbei im wesentlichen von folgenden Erwägungen leiten: Eine freie Berufstätigkeit im Sinne von § 18 Abs. 1 Ziff. 1 des Einkommensteuergesetzes liege nicht vor, wenn, wie im Streitfalle, zu einem erheblichen Teil fremde Lehrkräfte beschäftigt würden. Hierdurch werde die Arbeitskraft des Inhabers und Leiters der Schule zum Teil ersetzt oder vervielfältigt. Es lägen die begrifflichen Merkmale eines Gewerbetriebes vor, insbesondere die Absicht der Gewinnerzielung und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Im Jahre 1954 sei ein Gewinn in Höhe von 20 719,19 DM erzielt worden. Ein derartiger Gewinn könne nicht anders als planmäßig erstrebt worden sein. Die Schule beteilige sich auch nach außen am allgemeinen wirtschaftlichen Leben, an dem sie auf dem Gebiete der Erziehung und des Unterrichts teilnehme; sie trete auch sonst in der Öffentlichkeit hervor, z. B. durch Werbeschreiben und Verleih von Lehrmitteln. Dem GewStR komme gegenüber dem Gesetz keine entscheidende Bedeutung zu.

Hiergegen wendet sich der Bf. mit der Rechtsbeschwerde (Rb.), mit der er vor allem das Verfahren der Vorinstanz rügt. Er macht geltend, daß er nach der Aufhebung des von ihm angefochtenen Gewerbesteuermaßbescheides durch die Einspruchsentscheidung vom 14. Oktober 1956 der Meinung sein konnte, die Sache sei endgültig erledigt; er habe seitdem von der Angelegenheit nichts mehr gehört. Erst durch die Zustellung des Urteils des Finanzgerichts habe er erfahren, daß vom Vorsteher des Finanzamts Berufung eingelegt worden sei. Die Begründung dieser Berufung sei ihm bis heute unbekannt. Er habe keine Gelegenheit gehabt, zu dessen Berufungsschriftsatz Stellung zu nehmen. Dies wäre um so mehr