

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache N.N., Adr.Bf., vertreten durch C.C., Steuerberatung GmbH, Adr.StB, über die Beschwerde vom 11. Mai 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt [nunmehr gemäß § 323b Bundesabgabenordnung (BAO) Finanzamt Österreich] vom 13. April 2015 betreffend *Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 2012 bis 31. Dezember 2012 und 1. Jänner 2013 bis 31. Dezember 2013*, Steuernummer xxx, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden - ersatzlos - aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) war in den Streitjahren Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin der im Firmenbuch unter FN xxx eingetragenen X.X. GmbH. Die Gesellschaft ist eine mit Erklärung vom 18. Oktober 2011 errichtete Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Als Geschäftszweig sind in der Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft „die Erbringung von Dienstleistungen in allen geologischen Belangen, die wissenschaftliche Beratung in geologischen Angelegenheiten, die Vermittlung von Dienstleistungsverträgen und Dienstleistungen, die Beteiligung an anderen Unternehmen sowie der Handel mit Waren aller Art“ genannt.

Mit Schenkungsvertrag vom 26. November 2012 haben die Gesellschafter der Y.Y. GmbH, FN xxxa, ihre Stammeinlage bzw. Teile derselben unentgeltlich bzw. schenkungsweise an die X.X. GmbH rückwirkend mit 01. Jänner 2012 wie folgt abgetreten: Frau A (Mutter der Bf.) und Herr B (Bruder der Bf.) jeweils den gesamten Geschäftsanteil, Frau N.N. einen Anteil mit Nennbetrag iHv. 168.400,00 Euro.

Bei der Y.Y. GmbH, handelt es sich um eine mit Gesellschaftsvertrag vom x. Dezember 1980 errichtete Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Als Geschäftszweig sind der Groß- und Einzelhandel mit Baustoffen aller Art, Eisen, Eisenwaren, Fliesen, Werkzeug angeführt. Der Antrag auf Übergang der Geschäftsanteile wurde im Firmenbuch des Landegerichts für ZRS Graz am 31. Jänner 2013 eingetragen. Die Gesellschaftsstruktur der Y.Y. GmbH stellte sich ab diesen Zeitpunkt derart dar, dass die X.X. GmbH und die Bf. als 100%ige Gesellschafter der Y.Y. GmbH im Verhältnis 80% zu 20% beteiligt sind.

Ebenfalls am 26. November 2012 wurde zwischen der Y.Y. GmbH, der X.X. GmbH und der Bf. eine „Vereinbarung über einen Gesellschafterzuschuss“ abgeschlossen, nach welcher sich die X.X. GmbH zu einen Zuschuss iHv 400.000,00 Euro und die Bf. zu einen Zuschuss iHv 350.000,00 Euro an die Y.Y. GmbH verpflichteten. Unter Pkt. 2.2. wird ausgeführt: *„Die Vertragsparteien vereinbaren, dass diese Gesellschafterzuschüsse jeweils auf Rücklage gebucht werden. Sie sind sich darüber im Klaren, dass diese Zuschüsse Eigenkapital darstellen und bis zur Überwindung der derzeitigen Krise, in der sich Y.Y. befindet, nicht rückgezahlt werden dürfen. Im Hinblick darauf, dass X.X. und N.N. zusammen 100% der Geschäftsanteile von Y.Y. besitzen, erübrigen sich derzeit Regelungen über die Voraussetzung einer Entnahme der Rücklage nach Überwindung der Krise. Solche Regelungen werden im Einvernehmen entweder nach Schaffung der Voraussetzungen für eine Rückzahlung oder im Falle einer Strukturänderung bei Y.Y. getroffen werden.“*

Am 29. Dezember 2012 nahm die X.X. GmbH bei der Z Bank AG einen Einmalbarkredit iHv 300.000,00 Euro auf. Zur Sicherstellung des Kredits wurde u.a. eine Hypothek auf die Anteile der EZ y, GB z, welche im Privatbesitz der Bf. steht, einverleibt.

Mit Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 31. Jänner 2014 führte die belangte Behörde bei der Gesellschaft eine Außenprüfung betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer sowie Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2011 bis 2012 durch. Mit einem weiteren Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 05. Februar 2015 führte die belangte Behörde bei der Gesellschaft eine Außenprüfung betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer sowie Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2013 durch.

Im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 13. April 2015, ABNr xxx, traf der Prüfer die strittige Feststellung, dass für den Zeitraum 2012 und 2013 ein Betrag von gesamt 208.560,39 Euro als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen sei und wurde eine KEST-Direktvorschreibung an die Bf. iHv. 27.500,00 Euro (2012) bzw. 24.640,10 Euro (2013) vorgenommen (siehe Bericht Tz 19 und 23).

Dabei wurde der Sachverhalt in der Tz 3-9 zusammenfassend wie folgt dargestellt:

Die Einnahmen der X.X. GmbH 2011 und 2012 seien fast ausschließlich für „Geological Services“ für eine in Singapur ansässige Q.Q. Pte erfolgt. Im Jahr 2013 seien 33.123,80 Euro wieder storniert worden. 2013 entstammten die Einnahmen aus Leistungen an die Q.Q. Pte und aus Mieteinnahmen (s. Tz 3).

In der Bilanz zum 31. Dezember 2012 sei eine Teilwertabschreibung iHv 200.000,00 Euro an der Beteiligung an der Y.Y. GmbH, ein auf den Bausektor tätiges Unternehmen, ausgewiesen worden und durch Hinzurechnung von 6/7 zum Bilanzgewinn ein Betrag von 28.571,43 Euro steuerwirksam abgeschrieben worden. An dieser Gesellschaft seien die Bf. mit 36%, deren Mutter mit 51% und deren Bruder mit 13% beteiligt gewesen (s. Tz 4).

Mit Schenkungsvertrag vom 26. November 2012 hätten die Mutter und der Bruder alle Anteile und die Bf. Teile ihrer Anteile an die X.X. GmbH rückwirkend mit 1. Jänner 2012 geschenkt. Die Gesellschaftsstruktur stelle sich ab Eintrag in das Firmenbuch mit 31. Jänner 2013 wie folgt dar: 80% X.X. GmbH, 20 % Bf. (s. Tz 5).

Ebenfalls mit 26. November 2012 sei eine Vereinbarung über einen Gesellschafterzuschuss iHv 400.000,00 Euro von der X.X. GmbH und iHv 350.000,00 Euro von der Bf. an die Y.Y. GmbH abgeschlossen worden. Laut Vereinbarung habe es sich dabei um Eigenkapital gehandelt und dürften die Zuschüsse bis zur Überwindung der finanziellen Krise der Y.Y. GmbH nicht zurückgezahlt werden (s. Tz 6).

Um den Gesellschafterzuschuss bedienen zu können, habe die X.X. GmbH am 29. November 2012 einen Bankkredit aufgenommen. Zur Besicherung diene eine im Privatbesitz der Bf. stehende Immobilie in C. Mit 29. November 2012 seien 110.000,00 Euro von der X.X. GmbH an die Y.Y. GmbH überwiesen worden. Die restlichen 300.000,00 Euro seien auf das Beteiligungskonto verbucht (Gegenbuchung: Verbindlichkeiten Ges Zuschuss) und am 18. Jänner 2013 überwiesen worden. Im Summe ergebe sich ein Gesellschafterzuschuss von insgesamt 410.000,00 Euro (s. Tz 7).

Im Zuge der Bilanzerstellung der X.X. GmbH zum 31. Dezember 2012 sei eine Teilwertabschreibung iHv 200.000,00 Euro vorgenommen worden und scheine damit ein Beteiligungsansatz von 210.000,00 Euro zum 31. Dezember 2012 auf. Durch die Hinzurechnung von 6/7 der vorgenommenen Teilwertabschreibung sei ein Betrag von 28.571,43 Euro (1/7) steuerwirksam im Jahr 2012 abgeschrieben worden. Als Begründung sei in der Bilanz ausgeführt worden, dass „angesichts der Sanierungsbedürftigkeit der Y.Y. GmbH die Anschaffung der Beteiligung im Ausmaß von 200.000,00 Euro abgeschrieben wurden, das entspricht dem Anteil der X.X. von 80% am negativen Eigenkapital der Y.Y. GmbH exkl. Gesellschafterzuschüsse“ (s. Tz 8 und 9).

Unter „Diskussion“ wurde in den Tz 10-19 darauf verwiesen, dass es sich bei der Y.Y. GmbH um ein alteingesessenes, im Baustoffhandel tätiges Unternehmen in Graz handle. Es handle sich um das Familienunternehmen der Familie N.N., welches mit schweren wirtschaftlichen Problemen zu kämpfen habe. Eine Veränderung der Verkaufsstruktur sei ebenso notwendig gewesen wie eine Kapitalzufuhr um eine Insolvenz abzuwenden. Die Betriebsprüfung gehe davon aus, dass dieser Umstand der Bf. als Gesellschafterin/Geschäftsführerin sowohl der X.X. GmbH als auch der Y.Y. GmbH bewusst gewesen sei (s. Tz 10).

Für die Betriebsprüfung stelle sich die Frage, ob die X.X. GmbH bereit gewesen wäre, für einen fremden Dritten dessen Verluste durch Gewährung eines Gesellschafterzuschusses abzudecken, oder ob im ggstl. Falle aufgrund der folgenden Umstände eine nicht fremdübliche

Gestaltung vorliege (s. Tz 11):

Nach Vorhalt der Zweifel am Fremdvergleich sei von X.X. GmbH in einer Stellungnahme angeführt worden, dass bereits 2011 die Konzeption für eine Softwareentwicklung btr. Internethandel mit Baustoffen geplant gewesen sei. Die Y.Y. GmbH sollte dabei als „Probefirma“ fungieren und in weiterer Folge das Webshop-Konzept auch anderen Kunden angeboten werden (s. Tz 12).

Der Stellungnahme wurde eine Vereinbarung vom 7. Dezember 2012 zwischen der X.X. GmbH und der Y.Y. GmbH, ein Werkvertrag vom 19. November 2012 (btr. EDV-Dienstleistungen) und ein Businessplan 2014, in welchem auch erwartete Mieteinnahmen aus einer im Besitz der Bf. stehenden Immobilie in C, die bisher der Y.Y. GmbH zugeflossen seien, beigelegt (s. Tz 13).

Nach Ansicht der Betriebsprüfung würden die „betriebswirtschaftlichen Gründe“ für den Gesellschafterzuschuss einem Fremdvergleich nicht standhalten, da die X.X. GmbH auf rein geologischem Gebiet tätig und die Bf. Geologin sei. Ein ordentlicher und gewissenhafter Kaufmann hätte eine Kapitalhingabe in diesem Ausmaß nicht vorgenommen, wenn er als Gegenleistung lediglich Anteile an einer finanziell stark angeschlagenen Y.Y. GmbH erhalten hätte und damit keine Synergien, kein Benefit generieren hätte können (s. Tz 14).

Die Verlustabdeckung sei nicht im betriebl. Interesse der X.X. GmbH sondern im privaten Interesse der Bf. (Rettung Y.Y. GmbH) gelegen. Die X.X. GmbH habe keine betriebswirtschaftliche Veranlassung hinsichtlich dieser Vorgangsweise liefern können. Die Y.Y. GmbH war weder Kunde noch Lieferant der X.X. GmbH, noch aus anderen wirtschaftlichen Gründen für die X.X. GmbH wichtig, sodass die wirtschaftliche Rettung aus Sicht der X.X. GmbH notwendig oder sinnvoll gewesen wäre. Der einzige wirtschaftliche Berührungspunkt zwischen den beiden Gesellschaften sei in der Einmietung der X.X. GmbH in die Räumlichkeiten der Y.Y. GmbH gelegen. Die Betriebssitze beider Gesellschaften seien ident. Das reiche als Rechtfertigung für die Kapitalhingabe in dieser Höhe nicht aus. Ebenso wenig die in der Stellungnahme angeführten vagen Aussichten mit dem Webshop-Konzept andere Kunden lukrieren und damit eventuell Einnahmen erzielen zu können (s. Tz 15).

Hinsichtlich der in der Zukunft der X.X. GmbH zufließenden Mieteinnahmen aus der im Privatbesitz der Bf. stehenden Immobilie in C werde bemerkt, dass mit Schenkungsvertrag vom 26. November 2012 die Bf. zu dem bereits zur Hälfte in ihrem Eigentum stehenden Anteil von ihrem Bruder noch dessen Hälfte erhalten habe. Das Nutzungsrecht (Mieteinnahmen) des Hälfteanteiles der Bf. sei bislang der Y.Y. GmbH eingeräumt worden. Nunmehr sei geplant nach Auslaufen der bisherigen Mietverträge das Nutzungsrecht der gesamten Immobilie der X.X. GmbH einzuräumen. Damit könne die Rechtfertigung für den Gesellschafterzuschuss an die Y.Y. GmbH nicht begründet werden. Es wäre der Bf. freigestanden, das Nutzungsrecht der in ihrem Privatbesitz stehenden Immobilie der X.X. GmbH einzuräumen. Dazu hätte es den Gesellschafterzuschuss nicht bedurft. Darüber hinaus spreche auch der Umstand, dass die Bf. die Besicherung des von der X.X. GmbH für die Leistung des Gesellschafterzuschusses aufgenommenen Darlehens übernommen habe, für eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der gewählten Vorgangsweise (s. Tz 16).

Die rein gesellschaftsrechtlich motivierte Vorgangsweise sei auch dadurch belegt, dass die Bf. als Privatperson einen Zuschuss iHv 350.000,00 Euro tätigte, obwohl ihr im Privatvermögen gehaltener Anteil an der Y.Y. GmbH von 36% auf 20% sank (Schenkungsvereinbarung vom 26. November 2012). Die Bf. hätte in ihrer Funktion als Gesellschafterin ein starkes im privaten Bereich liegendes Motiv und es läge ausschließlich in ihrem Interesse den Fortbestand der Y.Y. GmbH zu sichern, was mit der Rettung des Familienunternehmens gleichzusetzen sei (s. Tz 17). Zusammenfassend hätte die X.X. GmbH fremden Dritten keinen Gesellschafterzuschuss rein zur Verlustabdeckung gegeben, da kein wirtschaftlicher Grund sich an der Y.Y. GmbH zu beteiligen, bestanden habe. Lediglich das private Interesse der Anteilsinhaberin der X.X. GmbH an der Rettung des Familienunternehmens der Y.Y. GmbH erhellte die Beweggründe für die Schenkung der Anteile und v.a. die Übernahme der Verlustabdeckung der Y.Y. GmbH durch Gewährung eines Gesellschafterzuschusses, die jedoch ausschließlich im privaten Bereich der Gesellschafterin der X.X. GmbH zu suchen seien und keine wirtschaftlichen Komponenten beinhalten würden. Kein wirtschaftlich vernünftig denkender Mensch (Formel des ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns) hätte unter sonst gleichen Umständen zu gleichen Bedingungen ohne causa societatis eine derartige hohe Investition mit derart geringen Ertragsaussichten oder sonstigen Benefits für die X.X. GmbH in die Y.Y. GmbH getätigt (s. Tz 18).

Somit stelle jener Teil des Gesellschafterzuschusses, der lediglich zur Verlustabdeckung der Y.Y. GmbH herangezogen worden sei keine Einlage durch die X.X. GmbH in die Y.Y. GmbH dar. Der abzudeckende Verlust der Y.Y. GmbH zum gegenständlichen Zeitpunkt habe -256.043,39 Euro betragen, davon 80 % seien 204.834,71 Euro. D.h. die X.X. GmbH habe 204.834,71 Euro (80 %ige Beteiligung) des von ihr an die Y.Y. GmbH geleisteten Gesellschafterzuschusses zur Verlustabdeckung der Y.Y. GmbH bereitgestellt. Dieser Betrag sei als verdeckte Ausschüttung an die Bf. zu qualifizieren und unterliege der Kapitalertragsteuer (s. Tz 19).

Als steuerliche Konsequenzen wurden vom Prüfungsorgan in den Tz 20 und 21 hinsichtlich der Körperschaftsteuer die Teilwertabschreibung im Jahr 2012 iHv 200.000,00 Euro steuerlich nicht anerkannt und wurde die vorgenommene Siebentelabschreibung iHv 28 571,43 Euro dem Betriebsergebnis hinzugerechnet (s. Tz 20).

Weiters wurden die 2013 gewinnmindernd abgesetzten Kreditzinsen zu 50% iHv. 3.725,68 Euro einerseits nicht als Betriebsausgaben anerkannt und andererseits ebenfalls als verdeckte Ausschüttungen an die Bf. beurteilt.

Bezüglich Kapitalertragsteuer führt das Prüfungsorgan in Tz 22 bis 24 aus, dass nach § 93 Abs 1 EStG 1988 bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben werde. Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen iS des § 93 EStG zählten auch verdeckte Ausschüttungen. Für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter komme es darauf an, ob, wann und in welcher Höhe ihm ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen sei. An diesen nach § 19 Abs 1 EStG 1988 zu bestimmenden Zeitpunkt des Zuflusses knüpfe auch der Kapitalertragsteuerabzug an. Die Kapitalertragsteuerpflicht hänge somit nicht davon ab, in welchem Zeitraum es bei der

Körperschaft zu einer Einkommenskorrektur komme (s. Tz 22).

Die Bezahlung des Gesellschafterzuschusses erfolgte in der Weise, als mittels Banküberweisung vom 29. November 2012 110 000,00 Euro und mit Banküberweisung vom 18. Jänner 2013 300.000,00 Euro zur Auszahlung gelangten. Somit liege der Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge an die Bf. vor. Der KEst-Anteil iHv 25% betrage 24.640,10 Euro für 2012 und 27.500,00 Euro für 2013 (s. Tz 23).

Unter Bezugnahme auf das VwGH Erkenntnis vom 29.3.2012, 2008/15/0170, 0168, erfolgte eine direkte Vorschreibung der KEst mit dem Steuersatz von 25 % bei der Gesellschafterin (s. Tz 24).

In den angefochtenen Bescheiden vom 13. April 2015 setzte die belangte Behörde bei der Bf. für den Zeitraum 1. Jänner 2012 bis 31. Dezember 2012 und 1. Jänner 2013 bis 31. Dezember 2013 die Kapitalertragsteuer mit gesamt 52.140,01 Euro fest. Zur Begründung der Abgabefestsetzung verwies die belangte Behörde auf den Betriebsprüfungsbericht vom 13. April 2015 der X.X. GmbH, StNr 68 434/0607, und auf § 95 Abs 1, 2 und 4 EStG 1988.

Mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 11. Mai 2015 wurde gegen die Abgabenbescheide von der Bf. Beschwerde erhoben. Der von der belangten Behörde aufgrund des Betriebsprüfungsbericht unterstellten verdeckten Gewinnausschüttung werde entgegengehalten, dass die X.X. GmbH 80% Gesellschafterin der Y.Y. GmbH gewesen sei und einen Gesellschafterzuschuss von 410.000,00 Euro an ihre eigene Gesellschaft geleistet habe. Die mit 20% an der Y.Y. GmbH Beteiligte Bf. habe 340.000,00 Euro geleistet. Das negative Eigenkapital zum 31. Dezember 2012 iHv 256.000,00 Euro sei also durch Gesellschafterzuschüsse iHv 750.000,00 Euro zu einem positiven Eigenkapital von 454.000,00 Euro geworden. Die Y.Y. GmbH sei um 750.000,00 Euro bereichert worden, wovon 80% auf die X.X. GmbH Beteiligung entfalle. Die X.X. GmbH habe selbst nur 410.000,00 Euro Gesellschafterzuschüsse geleistet und wurde durch die Gesellschafterzuschüsse der Bf. an Y.Y. mittelbar in Höhe von 190.000,00 Euro bereichert. Der Umstand, dass die Bf. überproportional zum Gesellschafterzuschuss beigetragen habe, spreche aber vielmehr gegen eine verdeckte Gewinnausschüttung: Wenn die Bf. nun um 190.000,00 Euro mehr Gesellschafterzuschuss geleistet habe als der Beteiligung entspreche und um diesen Betrag die X.X. GmbH bereichert worden sei, so sei dies jedenfalls als die verdeckte Gewinnausschüttung ausschließender Vorteilsausgleich zu werten.

Weiters habe die Y.Y. GmbH mit 26. November 2012 das Nutzungsrecht an der Liegenschaft C an die X.X. GmbH übertragen. Allein mit dieser Möglichkeit, Erlöse aus künftigen Vermietungen zu erzielen, sei ein allfälliger Vermögensnachteil der X.X. GmbH ausgeglichen worden.

Dass sich ein fremder Dritter nicht an Y.Y. beteiligt hätte, sei eine Hypothese, die auf die wirtschaftlichen Gegebenheiten und auf das Potential der Firma Y.Y. keiner Weise Rücksicht nehme. Dass andererseits Beteiligungsstrukturen und Gesellschafterzuschüsse an Tochtergesellschaften gesellschaftsrechtlich veranlasst seien, liege in der Natur der Sache.

Zu den Tatbestandsvoraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung wurde ausgeführt,

dass es unbestritten sei, dass die gewählte Vorgangsweise dem Ziel diene, eine Firmengruppe neu zu strukturieren, um die weitere geschäftliche Entwicklung sinnvoll zu gestalten. Gesellschafterzuschüsse seien selbstverständlich gesellschaftsrechtlich veranlasst und erfolgten „societatis causa“. Unzutreffend sei jedoch jeden Zuschuss als fremdunüblich anzusehen. Eine verdeckte Ausschüttung benötige die „Zuwendung eines Vermögensvorteiles an einen Gesellschafter“. Die Bf. habe aber nicht den geringsten Vermögensvorteil erzielt. Die X.X. GmbH habe den Vermögensvorteil ihrer eigenen Tochtergesellschaft eingeräumt und daher mangle es bereits an einer Grundvoraussetzung der verdeckten Ausschüttung. Lt. VwGH 26.02.2015, 2012/15/0177, und 17.12.2014, 2011/13/0015, sei eine verdeckte Ausschüttung ohne Vermögenszuwendung an den Gesellschafter aus dem Gesetz nicht abzuleiten. Dass aber die Bf. als Gesellschafterin aus der Beteiligung der X.X. GmbH an Y.Y. einen Vorteil gezogen hätte, wird im angefochtenen Bescheid nicht einmal annähernd behauptet und sei auch in keiner Weise der Fall.

Der Ausführung der Betriebsführung, dass eine Gesellschaft nicht bereit gewesen wäre, einem fremden Dritten einen Gesellschafterzuschuss zur Verlustabdeckung zur Verfügung zu stellen, wurde entgegengehalten, dass es sich im Fall eben um keinen fremden Dritten, sondern um die eigene Gesellschaft gehandelt habe.

Ein „privates“ Interesse der Anteilsinhaberin der X.X. GmbH an der Rettung des Familienunternehmens wurde entschieden zurückgewiesen, da ein solches durch den hohen Gesellschafterzuschuss zur Sanierung von Y.Y. widerlegt sei. Es sei hier nicht ein privates Interesse befriedigt worden, sondern sei ein alt eingesessenes Unternehmen, das über Nutzungsrechte an einem erheblichen Liegenschaftsbesitz in der J-Straße und in C verfüge, saniert worden. Mit dem Business-Plan sei umfangreich dargelegt worden, wie die Geschäftsentwicklung von X.X. GmbH und Y.Y. verlaufen und welche Funktion Y.Y. und X.X. GmbH bei Erfindung eines Webshops im Bereich des Baustoffhandels übernehmen sollten. Den Ausführungen, dass kein wirtschaftlich vernünftig denkender Mensch ohne „causa societatis“ eine derartig hohe Investition mit derart geringen Ertragsaussichten oder sonstigen Benefits getätigt hätte, wurde entgegnet, dass dies unrichtig sei. Die Ertragsaussichten seien im Businessplan dargelegt worden. Die künftigen Mieterträge der Liegenschaft C und der Zuschuss durch die Bf. würden auf der Hand liegen. Schließlich verfüge die Y.Y. GmbH über Hauptmietrechte an rund 5.000 m² Liegenschaftsbesitz in der J-Straße und an erheblichem Liegenschaftsbesitz in C. Es sei also keineswegs richtig, dass ein wirtschaftlich vernünftig denkender Mensch die Beteiligungsinvestition in die Firma Y.Y. nicht getätigt hätte. Aber selbst wenn ein Gesellschafter-Geschäftsführer eine Investition tätige, die sich wirtschaftlich nicht rechnen sollte, so reiche dies keinesfalls aus, um im Ausmaß dieser Investition eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen, denn dafür bedürfte es der Vermögenszuwendung an den Gesellschafter-Geschäftsführer, die im vorliegenden Fall nicht gegeben sei.

Die belangte Behörde erließ mit 17. Juni 2015 eine abweisende Beschwerdeentscheidung. In der Begründung wird zur Auffassung der Bf., dass der überproportionale Beitrag zum Gesellschafterzuschuss gegen eine verdeckte Gewinnausschüttung spreche, da darin eine

mittelbare Bereicherung der X.X. GmbH und daraus folgend ein - die verdeckte Ausschüttung ausschließender - Vorteilsausgleich gesehen werde, entgegnet: Generell sei zum Vorteilsausgleich zu bemerken, dass ein solcher nicht schon deshalb steuerlich angenommen gelte, wenn den Vorteilen des Gesellschafters aufrechenbare Vorteile der Gesellschaft gegenüberstünden, sondern dass darüber hinaus eine enge Beziehung der Rechtsgeschäfte, innerhalb derer ein Vorteilsausgleich erfolgen solle, erforderlich sei. Die Leistungen müssten einen sachlichen und engen zeitlichen Zusammenhang aufweisen. Zudem müsse eine entsprechend eindeutige und wechselseitige, im Voraus getroffene, grundsätzlich schriftliche Vereinbarung über den Vorteilsausgleich vorliegen. Bei Nichtvorliegen einer solchen Vereinbarung würde ein Vorteilsausgleich nicht stattfinden.

Das Argument, wonach es durch den überproportionalen Zuschuss der Bf. eine Bereicherung der X.X. GmbH stattgefunden hätte, könne nicht nachvollzogen werden. Die Bf. sei Alleingesellschafterin der X.X. GmbH und halte dadurch mittelbar 100 % Anteile an der Firma Y.Y.. Durch den Gesellschafterzuschuss habe eine Bereicherung bei der Firma Y.Y. stattgefunden. Jener Teil des Gesellschafterzuschusses durch X.X. GmbH der von Y.Y. zur Verlustabdeckung und nicht für Sanierungsmaßnahmen herangezogen worden sei, habe bei der Firma Y.Y. zu keiner Werterhöhung geführt. Bei der X.X. GmbH als Gesellschafterin der Firma Y.Y. sei es deshalb zu keiner Bereicherung gekommen.

Hinsichtlich der Nutzungsrechten an der Liegenschaft C sei nochmals festzuhalten, dass ein etwaiger Vorteil der X.X. GmbH aus den Mieterlösen in C zum Nachteil der Firma Y.Y. führe, denn bislang seien diese Mieterlöse von Y.Y. bezogen worden. Die Liegenschaft in C befinde sich (ab November 2012) zur Gänze im Privatbesitz der Bf. Die daraus erzielbaren Mieteinnahmen der Fa. Y.Y. zu entziehen und nun der X.X. GmbH zu übertragen liege in ihrem alleinigen Entscheidungsbereich. Ein Zusammenhang mit dem Gesellschaftserwerb durch die X.X. GmbH und dem streitgegenständlichen Gesellschafterzuschuss könne nicht nachvollzogen werden.

Von der Betriebsprüfung sei keine Hypothese „ein fremder Dritter hätte sich nicht an Y.Y. beteiligt“ aufgestellt worden, sondern es sei die Ansicht vertreten worden, dass die X.X. GmbH an einem anderen (fremden) Unternehmen außer der Firma Y.Y. unter den gleichen Umständen eine solche Beteiligung nicht eingegangen wäre und dabei einen Gesellschafterzuschuss in der ggst. Höhe nicht geleistet hätte.

Zu den VwGH-Erkenntnissen werde bemerkt, dass beim ersten ein völlig anderer Sachverhalt zu Grunde liege und über eine verdeckte Ausschüttung überhaupt nicht abgesprochen worden sei. Im zweiten Erkenntnis kritisiere der VwGH ua die Nichtauseinandersetzung der Behörde mit der Bonität des Gesellschafters. Eine der Kernaussagen des VwGH in dem Erkenntnis sei aber auch, dass es einer Prüfung bedarf, worin der dem Gesellschafter allenfalls zugewendete Vorteil bestehe. Im ggst. Fall bestehe der Vorteil der Gesellschafterin und Bf. im Umstand, dass auf ihre Veranlassung Geldmittel der X.X. GmbH entzogen worden sei um damit die finanzielle Rettung der Firma Y.Y. zu veranlassen.

Zur Zurückweisung eines „private Interessens“ der Gesellschafterin, wurde entgegnet, dass der

im Bericht verwendete Begriff des „privaten Interesses“ synonym für die Bezeichnung „nicht im betrieblichen Interesse“ der X.X. GmbH stehe.

Mit Schreiben vom 01. Juli 2015 beantragte die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter die Entscheidung über die Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht und nahm zu den Beschwerdeentscheidungen wie folgt Stellung:

Die beiden Zuschüsse stünden in einem unmittelbaren und eindeutigen Zusammenhang, sodass sehr wohl ein Vorteilsausgleich vorliege, da sowohl der sachliche als auch der enge zeitliche Zusammenhang gegeben sei, aber auch eine schriftliche Vereinbarung.

Warum ein Gesellschafterzuschuss an die Tochtergesellschaft der X.X. GmbH nicht zu einer Bereicherung Letzterer führe, habe das Finanzamt nicht aufzuzeigen vermögen: Da X.X. GmbH mit 80 % an Y.Y. beteiligt gewesen sei, sei der X.X. GmbH der Gesellschafterzuschuss der Bf. in Höhe von 340.000,00 Euro in die Firma Y.Y. mittelbar zu 80 % zugute.

Zu den Mieteinnahmen werde entgegengehalten, dass die Firma Y.Y. das Nutzungsrecht an der Liegenschaft C mit schriftlicher Vereinbarung vom 26. November 2012 an die X.X. GmbH übertragen habe, also am gleichen Tag, an dem auch der Gesellschafterzuschuss beschlossen worden sei. In der Vereinbarung heiße es sogar ausdrücklich einleitend, dass X.X. GmbH einen Gesellschafterzuschuss von 400.000,00 Euro leiste und Y.Y. „andererseits“ das Nutzungsrecht an der Liegenschaft C an die X.X. GmbH für alle künftig abgeschlossenen Mietverträge übertrage. Der Zusammenhang mit dem Gesellschafterzuschuss liege daher auf der Hand. Das Interesse an der finanziellen Rettung der Firma Y.Y. lag nicht im persönlichen, sondern im Interesse der X.X. GmbH als 80%iger Mehrheitsgesellschafterin. Den finanziellen Nutzen aus der künftigen positiven Entwicklung der Firma Y.Y. werde zu 80 % die X.X. GmbH ziehen.

Die belangte Behörde legte die Bescheidbeschwerde gemäß § 265 Abs. 1 BAO dem Bundesfinanzgericht im Juli 2015 vor. In der im Vorlagebericht vom 22. Juli 2015 enthaltenen Stellungnahme verweist das Finanzamt auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht sowie auf die Beschwerdeentscheidung.

Im mündlichen Erörterungstermin gem. § 269 Abs. 3 BAO vom 30. März 2021 führte der Richter aus, dass das negative Eigenkapital der Y.Y. GesmbH -256.043,39 Euro betragen habe und nach dem Beteiligungsverhältnis aufgeteilt der 80%igen X.X. GmbH-Beteiligung der Betrag iHv -204.834,71 Euro und der 20%igen Beteiligung der Bf. der Betrag iHv -51.208,68 Euro entspreche. Die X.X. GmbH habe in der Bilanz zum 31. Dezember 2012 eine Teilwertabschreibung (TWA) iHv 200.000,00 Euro vorgenommen, was dem 80%igen Anteil entspreche. Von den geleisteten Gesellschafterzuschüssen verblieben damit als Sanierungszuschuss 205.165,29 Euro (= X.X. GmbH) und 288.791,32 Euro (= Bf.). Auf die Frage des Richters, warum eine TWA vorgenommen und welche Sanierungsmaßnahmen in Folge getroffen wurden, gab der steuerliche Vertreter an, dass die TWA im Zuge der Betriebsprüfung nicht anerkannt und dies von der Bf. akzeptiert worden sei. Hintergrund seien unternehmensrechtlichen Aspekte gewesen, aufgrund der kaufmännischen Vorsicht sei die

Teilwertabschreibung vorgenommen worden. Zur Sanierung sei auszuführen, dass ein Webshop für Baustoffhandel im Internet mit dem Namen Y.Y. aufgezogen werden sollte. Diese Idee sei letztlich schwer durchsetzbar gewesen. Jedoch habe die ÖBB, welche die Grundstücke in der Nachbarschaft der Y.Y. GmbH besitze, Erweiterungen geplant. Die Y.Y. GmbH habe im Jahr 2015 eine Zuschreibung vorgenommen. Im Jahr 2020 sei ein vorläufiger Gewinn von 85.000,00 Euro ausgewiesen worden, für 2019 liege die Bilanz beim Finanzamt und werde ein Gewinn von ca. 58.000,00 Euro ausgewiesen.

Die Bf. ergänzte, dass der Webshop sehr wohl funktioniere, allerdings nicht in dem Ausmaß wie erhofft.

Zur Frage des Richters, warum zur Besicherung des der X.X. GmbH eingeräumte Einmalbarkredit iHv. 300.000,00 Euro vom 29. November 2012 von der Bf. eine Höchstbetragshypothek über 300.000,00 Euro auf ihre Anteile an der Liegenschaft EZ y, KG z, weiters von ihr eine Bürgschaft bis zu einem Betrag von 75.000,00 Euro übernommen und Zessionen der Mietzinsforderungen der EZ y, KG z, vorgenommen worden seien, gab der steuerlicher Vertreter zu Antwort, dass niemand anderes zur Verfügung gestanden sei. Die Banken würden vom Inhaber und Geschäftsführer von GmbH's die Sicherheiten verlangen. Der Vertreter des Finanzamtes verwies bezüglich der Frage Richters zur verdeckten Ausschüttung, worin im Beschwerdefall die Bereicherung der Anteilsinhaberin und Bf. gelegen sei, auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht und in der Beschwerdeverentscheidung. Der steuerliche Vertreter zog in Folge die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und auf Abhaltung vor dem Senat zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. war im Beschwerdezeitraum zu 100% an der X.X. GmbH und zu 20% an der Y.Y. GmbH beteiligt. Die X.X. GmbH wiederum war an der Y.Y. GmbH mit 80% beteiligt. Die Y.Y. GmbH wies zum Zeitpunkt der Übernahme der Beteiligungen durch die X.X. GmbH per 26. November 2012 ein negatives Eigenkapital iHv. -256.043,39 Euro aus. Ebenfalls am 26. November 2012 leistete die Bf. einen Gesellschafterzuschuss iHv. 340.000,00 Euro und die X.X. GmbH einen Gesellschafterzuschuss iHv. 410.000,00 Euro, gesamt somit 750.000,00 Euro.

Beschwerdegegenständlich ist die Frage, ob die Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer an die Bf. iHv. 27.500,00 Euro für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2012 bzw. 24.640,10 Euro für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2013 aufgrund einer von der belangten Behörde im Zuge der Außenprüfung bei der X.X. GmbH (StNr 68 434/0607; ABNr xxx) festgestellten verdeckten Ausschüttung an die Bf. nach § 8 Abs. 2 KStG 1988 zu Recht erfolgte oder nicht. Diese vorgeschriebenen KEst-Beträgen wurden von der belangten Behörde wie folgt berechnet: Entsprechend der 80%igen Beteiligung der X.X. GmbH errechnete sich der Anteil der Verlustabdeckung mit 204.834,71 Euro (= 80% von 256.043,39 Euro) und wurde

dieser Betrag als verdeckte Ausschüttung der X.X. GmbH an die Bf. beurteilt. Zusätzlich wurden die 2013 von der X.X. GmbH gewinnmindernd abgesetzten Kreditzinsen iHv 3.725,68 Euro ebenfalls als verdeckte Ausschüttung an die Bf. beurteilt. Gesamt somit 208.560,39 Euro an verdeckter Ausschüttung (204.834,71 Euro + 3.725,68 Euro), daraus 25% KEST iHv. 27.500,00 Euro (2012) bzw. 24.640,10 Euro (2013).

Während die belangte Behörde die Meinung vertritt, dass der von der X.X. GmbH geleistete Teil des Gesellschafterzuschusses, welcher zur Verlustabdeckung herangezogen wurde (204.834,71 Euro), einem Fremdvergleich nicht standhalte, da der Zuschuss causa societatis geleistet wurde um das Familienunternehmen Y.Y. GmbH zu retten und in dieser Höhe eine der Kapitalertragsteuer unterliegende verdeckte Ausschüttung an die Bf. als Alleingesellschafterin gegeben sei, sieht die Bf. in jenem Teil des Zuschusses an die Y.Y. GmbH, welchen die Bf. über ihren 20%igen Beteiligungsansatz geleistet habe (20% von 750.000,00 Euro wären 150.000,00, tatsächlich von der Bf. geleistet wurden jedoch 340.000,00 Euro), eine Bereicherung der zu 80% an der Y.Y. GmbH beteiligten X.X. GmbH iHv 190.000,00 Euro (80% von 750.000,00 Euro wären 600.000,00 Euro, tatsächlich von der X.X. GmbH geleistet wurden nur 410.000,00 Euro) und damit einen die verdeckte Gewinnausschüttung ausschließenden Vorteilsausgleich als gegeben an, da der über den 20%igen Beteiligungsansatz geleistete Betrag von 190.000,00 Euro mittelbar der X.X. GmbH zugutegekommen sei.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen ([§ 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) in der für die Streitjahre geltenden Fassung).

Solche Einkünfte unterliegen, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat (inländische Kapitalerträge), der Kapitalertragsteuer ([§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988](#) in der für die Streitjahre geltenden Fassung).

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 EStG 1988 zählen auch verdeckte Ausschüttungen im Sinne des [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) (VwGH 25.06.07, [2007/14/0002](#)).

[§ 95 EStG 1988](#) in der im Beschwerdezeitraum gültigen Fassung BGBl. I Nr. 105/2014 (vor dem StRefG 2015/16), lautete auszugsweise:

„(1) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs. 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer...

(2) Abzugsverpflichteter ist: Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital, einschließlich

tatsächlich ausgeschütteter Erträge und als ausgeschüttet geltender Erträge ... der Schuldner der Kapitalerträge ...

(3) Der Abzugsverpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen ...

(4) Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

- 1. der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder*
- 2. der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.“*

Gem. § 167 Abs. 2 iVm. § 2a BAO hat das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs sind unter verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommender 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. zB VwGH 31.05.2006, [2003/13/0015](#) mwN).

Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln (vgl. VwGH 30.12.2020, [Ra 2019/15/0126](#)).

Um festzustellen, ob eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, muss überprüft werden,

- ob eine Gewährung von Vorteilen vorliegt (Prüfung anhand des Fremdvergleichs oder anhand des Sorgfaltsmaßstab eines ordentlichen und gewissenhaften gesetzlichen Vertreters),
- diese ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis oder in der Nahebeziehung zu der Körperschaft hat,
- ob das objektive Tatbild, also die Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person zulasten der Körperschaft,
- und das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung gegeben ist

(vgl. Renner/Strimitzer/Vock, Körperschaftsteuer: Kommentar, KStG32, zu § 8 Tz 723 ff).

Eine Voraussetzung für die Beurteilung eines Sachverhaltes als verdeckte Ausschüttung stellt daher – neben den übrigen Tatbestandsmerkmalen – das objektive Tatbild, also die Bereicherung des Anteilsinhabers, dar (vgl. VwGH 08.02.2007, [2004/15/0149](#)).

Wie aus der unbestrittenen Sachverhaltsdarstellung ersichtlich, entrichtete die Bf. aufgrund der Vereinbarung vom 26. November 2012 vom gesamten an die Y.Y. GmbH iHv. 750.000,00 Euro zu leistenden Gesellschafterzuschuss einen Betrag iHv. 340.000,00 Euro, was einem Zuschussanteil von gerundet 45% entspricht. Dagegen wurde ihre Beteiligung an der Y.Y. GmbH von 36% auf 20% verringert. Zudem übernahm die Bf. die Besicherung des Einmalbarkredits zugunsten der X.X. GmbH vom 29. November 2012 und wurde von ihr als Eigentümerin der Liegenschaft EZ y, GB z, mit weiterer Vereinbarung vom 26. November 2012 das Nutzungsrecht an den künftig abgeschlossenen Mietverträgen an dieser Liegenschaft an die X.X. GmbH übertragen, wobei von der Bf. bis 31. Dezember 2017 auf Mieteinnahmen verzichtet wurde. Durch den geleisteten Gesellschafterzuschuss und den vertraglich übernommenen Verpflichtungen wurde sowohl die Y.Y. GmbH (Abdeckung des negativen Kapitalkontos; Schaffung der Möglichkeit der Sanierung des Unternehmens) als auch die X.X. GmbH (Zahlung eines geringeren Gesellschafterzuschusses als es der Beteiligung entsprochen hätte; Übertragung der Sicherheitsleistungen für den Einmalbarkredit an die Bf.; Lukrierung von Mieteinnahmen) durch die Bf. begünstigt. Demgegenüber konnte von der belangten Behörden nicht dargelegt werden, worin die Bereicherung der Bf. bzw. die Vorteilsgewährung der X.X. GmbH an die Bf. zu erblicken war. Damit fehlt es aber am objektiven Tatbild und somit an einer grundlegenden Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung.

Da der den angefochtenen Bescheiden zu Grunde liegende Tatbestand der verdeckten Ausschüttung in den Kalenderjahren 2012 und 2013 nicht verwirklicht wurde, war keine Kapitalertragsteuer festzusetzen.

Die Bescheide über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer vom 13. April 2015 waren daher ersatzlos aufzuheben.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Bei der Beurteilung der Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung (hier: Vorliegen des objektiven Tatbilds) handelt es sich nicht um eine Rechtsfrage, sondern um eine auf der Sachverhaltsebene zu klärenden Tatsachenfrage, die nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung zu beantworten ist. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Graz, am 12. April 2021