

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Michael Rubak, Handelskai 92 / Gate 2 / 3 / B, 1200 Wien, über die Beschwerde vom 18. September 2009 gegen den Bescheid des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg - nunmehr ***FA*** - vom 11. August 2009, betreffend Körperschaftsteuer 2007 zu Recht:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Das bisherige Verfahren stellt sich wie folgt dar:

Verwaltungsverfahren

Auf der Grundlage der Erklärung vom 3. März 2009 sowie der Beantwortung der Ergänzungsersuchen vom 26. März und 6. Mai 2009 wurde der **Körperschaftsteuerbescheid 2007 vom 11. August 2009** erlassen.

In der gesonderten **Bescheidbegründung** wurde dargelegt, dass es hinsichtlich einer Forderung gegenüber dem Alleingesellschafter und Geschäftsführer ***AS*** (AS) in Höhe von 144.284,04 € keinen schriftlichen Vertrag und keine Rückzahlungsvereinbarung gebe sowie keine Zinsen verrechnet wurden. Da kein fremdübliches Darlehensverhältnis vorliege, stelle das Verrechnungskonto eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Die Einkünfte wurden um 48.089,87 € erhöht.

Zusätzlich erging ein **Haftungs- und Abgabenbescheid vom 10. August 2009**, womit der Beschwerdeführerin Kapitalertragsteuer für 2007 in Höhe von 48.093,48 € vorgeschrieben

wurde. Der Erhöhungsbetrag der Einkünfte und die Höhe der festgesetzten Kapitalertragsteuer differieren minimal.

Der damalige steuerliche Vertreter erhob gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2007 **Berufung vom 18. September 2009** und führte aus, dass nur im Falle des Verzichts auf eine Forderung eine verdeckte Gewinnausschüttung vorläge, die Beschwerdeführerin zu keinem Zeitpunkt darauf verzichtet habe und ein Rückzahlungswille des Gesellschafters weiterhin bestehe. Ein Rechtsmittel gegen den Haftungsbescheid ist nicht aktenkundig.

Da der Körperschaftsteuerbescheid 2007 sowie die gesonderte Bescheidbegründung am 14. August 2009 (laut RSb-Schein) übernommen wurden und die Berufung am 18. September 2009 (Poststempel) eingebracht wurde, wies die belangte Behörde diese mit **Bescheid vom 24. September 2009** gemäß § 273 Abs 1 lit b BAO als verspätet zurück.

Dem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO mit der Begründung eines einmaligen menschlichen Versagens einer Sekretariatsmitarbeiterin vom 12. Oktober 2009 wurde mit **Bescheid vom 19. Oktober 2009** stattgegeben.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat in Wien mit **Vorlagebericht vom 30. Oktober 2009** zur Entscheidung vorgelegt.

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Die belangte Behörde stellte mit E-Mail vom 21. Juli 2020 den gescannten Akteninhalt elektronisch zur Verfügung.

Nach Einsicht in diesen elektronischen Verwaltungsakt nahm der mit Vertretungsvollmacht ausgewiesene aktuelle steuerliche Vertreter mit **E-Mail vom 31. August 2020** zur Beschwerde Stellung. Dieser verwies darauf, dass die Forderung in den Büchern der Gesellschaft ordnungsgemäß verbucht und verzinst wurde. Die Ernstlichkeit der Rückzahlungsabsicht sei durch die zwischenzeitige Begleichung erwiesen. Zahlungsbelege mit Nachweis der Überweisung am 24. August 2020 wurden beigelegt. Die Bonität des Gesellschafters sei durch die Rückzahlung gegeben sowie dadurch, dass dieser über die *****SWG***** (SWG) geschäftsführender Alleingesellschafter der *****Holding***** (Holding) sei und deren Eigenkapital zum 31. Dezember 2018 18,588.902,28 € betrage.

Die Stellungnahme wurde zur Wahrung des Parteiengehörs der belangten Behörde übermittelt. Diese hinterfragte im **Schreiben vom 17. September 2020** die Ernsthaftigkeit der Rückzahlungsabsicht im Zeitpunkt der Kreditgewährung in 2007, da die Rückzahlung nicht - wie in 2009 angekündigt - zeitnah, sondern erst 2020 erfolgte. Zusätzlich seien keine schriftlichen vertraglichen Vereinbarungen über die Modalitäten der Kreditgewährung (Kreditrahmen, Rückzahlung, Laufzeit, Verzinsung, Sicherheiten) vorgelegt worden. Die Bonität des Gesellschafters sei ebenso im Zeitpunkt der Kreditgewährung zu prüfen.

Das **Bundesfinanzgericht** forderte die Beschwerdeführerin am **8. Februar 2021** auf, die Verrechnungskonten 2007 und Vorjahre (inkl. Rückzahlungen), Unterlagen zur Bonität des Kreditschuldners im Zeitpunkt der Kreditgewährung (Eintreibungsmaßnahmen, Kreditrahmen, Sicherheiten) sowie die Zinsberechnung vorzulegen und die Gründe der entgegen der eigenen Behauptung verspäteten Rückzahlung darzulegen.

Der **steuerliche Vertreter** führte im Antwortschreiben vom **9. April 2021** aus:

Die Verrechnungskonten können erst ab 2011 vorgelegt, da für die Vorjahre keine Aufzeichnungen mehr vorliegen. Der Ursprung der Darlehensgewährung liege nach Rücksprache mit dem Gesellschafter in der Zuzählung eines Geldbetrages aus der Veräußerung eines Dachbodens (**Adr**).

AS sei über die SWG 100% Eigentümer der Holding. Hinsichtlich letzterer wurde mit Bewertungsgutachten (**Bewertung** vom 11. Mai 2007 zum Stichtag 31. Dezember 2006) ein Unternehmenswert von 45,1 bis 70,1 Mio. € festgestellt. Die Bonität des Darlehensnehmers im Zeitpunkt der Darlehenshingabe sei dadurch zweifelsfrei erwiesen. Zudem seien stets eine Rückzahlungsabsicht von AS und ein Rückforderungswillen der Beschwerdeführerin gegeben gewesen.

Hinsichtlich der Rückzahlung haben Darlehensgeber und -nehmer nach der eingebrachten Beschwerde vom 18. September 2009 vereinbart, die Rückzahlung erst nach Erledigung des Rechtsmittelverfahrens vorzunehmen. Der aktuelle steuerliche Vertreter habe AS im Jahr 2020 empfohlen, die Rückzahlung vorzunehmen.

Die Verzinsung des aushaftenden Betrages orientierte sich an dem mit Verordnung vorgegebenen Zinssatz für Dienstnehmerdarlehen bzw. einem Refinanzierungszinssatz der Beschwerdeführerin und erfolgte bis 2013 mit 3,5% p.a., ab 2014 mit 2% p.a.

Das **Bundesfinanzgericht** forderte die Beschwerdeführerin am **14. April 2021** auf, Details zur ursprünglichen Forderungshöhe, zu gebuchten Gut-/Lastschriften, zur eventuell vorgenommenen Verzinsung in 2007, das vollständige Bewertungsgutachten sowie Nachweise zur Vereinbarung der späteren Rückzahlung vorzulegen. Zusätzlich soll zu einer umfassenden Bonitätsprüfung sonstiges Aktivvermögen, sämtliche Schulden und die Einkommenssituation dargestellt werden.

Der steuerliche Vertreter übermittelte am **23. April 2021** per **E-Mail** das vollständige Bewertungsgutachten, als Nachweis der Vereinbarung über die Verlängerung des Rückzahlungstermins einen Aktenvermerk vom 30. September 2009 und teilte mit, dass für den Zeitpunkt der Darlehenseinräumung vor ca. 15 Jahren keine ergänzenden Unterlagen vorliegen würden. Der Saldo von 144.284,04 € sei zum 31. Dezember 2007 nach Auskunft von AS primär durch eine größere Abhebung aus dem Verkauf des Dachbodens entstanden,

ergänzend habe es jedoch auch noch einige weitere Ein- und Auszahlungen bzw. Verrechnungen gegeben, woraus sich auch der unrunde Betrag erkläre. In welcher Höhe im Jahre 2007 eine Verzinsung stattgefunden habe, könne er nicht nachvollziehen, jedenfalls sei das Darlehen ab dem Jahre 2011 entsprechend verzinst worden.

AS habe zum fraglichen Zeitpunkt keine Verbindlichkeiten (Schulden) gehabt, die Höhe der damals zusätzlich zur Verfügung stehenden Mittel lasse sich heute nicht mehr feststellen. Der Wert der Holding GmbH, der ca. 350mal größer als der in Rede stehende Betrag sei, sei als Bonitätsnachweis jedenfalls ausreichend.

Die belangte Behörde nahm dazu mit **E-Mail vom 27. April 2021** wie folgt Stellung:

„Ad 1) Gemäß § 132 BAO sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren. Das Argument der Bf. in der Stellungnahme vom 9.4.2021, dass die angeforderten Verrechnungskonten aus dem Jahr 2007 weit vor der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht von sieben Jahren liegen, trifft deshalb insofern nicht zu, als das gegenständliche Beschwerdeverfahren seit dem Jahr 2009 offen ist und alle für die Abgabenerhebung relevanten Belege und Unterlagen aufbewahrt werden hätten müssen.

Ad 2) Bonität des Kreditschuldners: Da nach wie vor keine Vereinbarung über die Höhe des Kreditrahmens vorgelegt wurden, diesbezüglich auch keine Aussagen getroffen wurden, ist eine Beurteilung der Bonität des Kreditnehmers im Zeitpunkt der Kreditgewährung schwierig, da die Bonität in Relation zur Kredithöhe zu setzen ist, um eine Aussage treffen zu können, ob eine durchsetzbare Forderung an die Stelle des überlassenen Geldbetrages getreten ist.

*Das vorgelegte Bewertungsgutachten der ***Holding*** zum Stichtag 31.12.2006 ergibt einen Unternehmenswert von MEUR 45,1 bis MEUR 70,1. Nichts desto trotz ist in der Bilanz zum 31.12.2007 ein negatives Eigenkapital i. H. v. EUR 139.541,64 ausgewiesen.*

Ad 2c) Sicherheiten: Eine eventuell vorhandene Bonität des Kreditnehmers kann in keiner Weise das Fehlen von Sicherheiten rechtfertigen. In einem Vertragsverhältnis mit einem fremden Dritten würde alleine die Bonität des Kreditnehmers nicht die Vereinbarung von Sicherheiten ersetzen.

Ad 3) Die Bf. führt in Ihrer Stellungnahme vom 23.4.2021 an, dass das Darlehen ab 2011 verzinst wurde; über die Verzinsung in früheren Zeiträumen liegen keine Informationen vor. Wäre das Kreditgeschäft zwischen zwei fremden Dritten abgeschlossen worden, stünde es außer Rede, dass die Verzinsung von Anfang an von beiden Vertragsparteien eindeutig dokumentiert worden und nachvollziehbar wäre.

Es wurde auch keine Vereinbarungen über die Laufzeit des Kredites getroffen, sondern von einer „zeitnahen Rückzahlung“ im Jahr 2009 gesprochen, die in einer Rückzahlung im Jahr 2020 resultierte. Abgesehen von dieser, einem Fremdvergleich niemals standhaltenden Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, erschließt sich dem Finanzamt die Sinnhaftigkeit einer Rückzahlung erst nach Erledigung des Rechtsmittelverfahrens ohne Begründung durch die Bf. nicht.“

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Strittig ist, ob aufgrund fremdunüblicher Gestaltung hinsichtlich der gegenüber dem Alleingesellschafter und Geschäftsführer AS bestehenden Verrechnungsforderung in Höhe von 144.284,04 € per 31. Dezember 2007 eine verdeckte Gewinnausschüttung dem Grunde nach besteht.

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

AS

(AS) ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer der ***Bf1*** (Beschwerdeführerin) und der ***SWG*** (SWG). SWG hält 100% der Anteile an der ***Holding*** (Holding), deren Geschäftsführer wiederum AS ist. Die Firma der Holding wurde am 7. Dezember 2006 aufgrund der Neugründung ins Firmenbuch eingetragen. Die Holding verwaltete zum 31. Dezember 2006 22 Beteiligungen. Hinsichtlich jener 12 Gesellschaften, die bereits zum 31. Dezember 2005 bestanden haben, befanden sich die entsprechenden Kapitalbeteiligungen (bis auf die ***Beteiligung*** GmbH) im Eigentum von AS.

Die Beschwerdeführerin erwarb von AS mit Kaufvertrag vom 15. April 2003 einen Anteil an der Liegenschaft EZ ***EZ***, Grundbuch ***GB***, Grundstück Nr. ***GST***, mit dem Wohnungseigentum am Atelier 6 samt Keller 6, Dachboden und Stellplatz 5 verbunden ist. Mit Kaufvertrag vom 10. November 2004 veräußerte die Beschwerdeführerin diesen Liegenschaftsanteil.

Aufgrund der dem Firmenbuch übermittelten Jahresabschlüssen/Bilanzen und der im Akt ersichtlichen Bilanz für 2007 sind folgende Forderungsstände der Beschwerdeführerin festzustellen:

Bilanzstichtag	Forderungen
31.12.2004	14,27 €
31.12.2005	122.466,39 €
31.12.2006	122.034,45 €
31.12.2007	144.286,38 €

Darin enthalten ist laut Bilanz 2007 die auf dem Verrechnungskonto 3610 verbuchte Forderung gegenüber AS:

Bilanzstichtag	Forderung gegen AS
31.12.2006	122.025,00 €
31.12.2007	144.284,04 €

Hinsichtlich der Vorjahre ist aufgrund mangelnder Unterlagen keine Zuordnung zur Verrechnungsforderung AS möglich.

Die Verbindlichkeiten der Beschwerdeführerin gegenüber Kreditinstituten betrugen zum 31. Dezember 2007 140,60 €.

Aus der Zusammenschau des Vorbringens vom 9. April 2021, nach welchem der Ursprung der Darlehensgewährung in der Veräußerung eines Dachbodens liege, den Eintragungen im Grundbuch und der Forderungsentwicklung in den Bilanzen der Beschwerdeführerin ist es glaubhaft, dass der von AS entnommene Betrag größtenteils aus dem Erlös der Veräußerung dieses Grundstücksanteils finanziert wurde.

Die in 2006/2007 bilanzierten Forderungen bestehen nahezu ausschließlich aus der Verrechnungsforderung gegenüber AS. Es ist aufgrund der Entwicklung der Forderungsstände glaubhaft, dass der größte Teil der am 31. Dezember 2007 bestehenden Verrechnungsforderung gegenüber AS bereits im Wirtschaftsjahr 2005 gegenüber AS bestanden hat.

Der Anstieg der Forderung gegenüber dem Gesellschafter ist durch eine zusätzliche Auszahlung verursacht. In der Gewinn- und Verlustrechnung 2007 findet sich ein auf dem Konto 4850 Sonstige Erträge 0% verbuchter Betrag von 22.259,04 €. Aufgrund der exakten Übereinstimmung des Anstiegs der gegenüber AS bilanzierten Forderung mit diesem Ertrag ist ein direkter Zusammenhang sehr wahrscheinlich.

Es ist auszuschließen, dass es sich dabei um einen Ertrag aus der Verzinsung der aushaftenden Forderung gegenüber AS handelt. Erstens findet sich im Jahresabschluss 2007 keine Buchung eines entsprechenden Zinsertrags. Zweitens habe es nach Eingabe des steuerlichen Vertreters Ein- und Auszahlungen gegeben, die die Forderungshöhe beeinflussten. Drittens lässt die Höhe des Ertrages (ca. 18,2% von der zum Bilanzstichtag 2006 bestehenden Forderung), das Zinsniveau (Sekundärmarkrendite Bund von 4,24%) bzw. der ab 2011 selbst gewählte und angewandte Zinssatz (3,5%) eine Verzinsung der ausstehenden Forderung für 2007, aber auch eine für die Jahre 2005 und 2006 nachgeholte Verzinsung als wenig wahrscheinlich erscheinen. Viertens bilanzierte die Forderung in Höhe von 144.284,04 € von 2007 bis inklusive 2010 in unveränderter Höhe, sodass auf der Grundlage menschlicher Erfahrung anzunehmen ist, dass mit der Verzinsung erst ab 2011 begonnen wurde und daraus folgernd die Forderung in 2007 nicht verzinst wurde.

Auf dem Verrechnungskonto aus 2011 scheint als Anfangsbestand ein Betrag von 144.284,04 € auf. Aufgrund der Identität mit dem Endbestand per 31. Dezember 2007 ist es naheliegend, dass es in den Jahren 2008 bis 2010 auch keine Kontobewegungen gegeben hat. Die Forderung wurde von 2011 bis 2013 mit jährlich 3,5% (von 2014 bis 2019 mit 2%) verzinst und erhöhte den Forderungsstand. Ansonsten sind keine Last- oder Gutschriften festzustellen.

In der Berufung vom 18. September 2009 wurde der belangten Behörde mitgeteilt, dass mit einer Rückzahlung „in der nächsten Zeit“ gerechnet werde. Mit Aktenvermerk, unterschrieben von AS am 30. September 2009, belegte die Beschwerdeführerin die Vereinbarung der Rückzahlung des eingeräumten Kontokorrentrahmens bis zur Erledigung des Rechtsmittels. Die Echtheit dieses Aktenvermerks wurde nicht bestritten.

Eine Tilgung des Kapitalstammes wie auch der Zinsen erfolgte erst 2020 bei gänzlicher Rückzahlung des Darlehens. Mit Valuta 24. August 2020 wurde von AS ein Betrag von 172.620,10 € auf das Bankkonto der Beschwerdeführerin überwiesen. Die aufgrund der ab 2011 vorgenommenen Verzinsung mit 1. Jänner 2020 bestehende offene Forderung von 180.152,50 € wurde durch diese Zahlung sowie mittels Gegenverrechnung einer in Höhe von 7.532,40 € bestehenden Verbindlichkeit ausgeglichen.

Hinsichtlich der über ein Verrechnungskonto abgewickelte Geldmittelüberlassung an den Alleingesellschafter und der damit üblicherweise verbundenen Bedingungen (Kreditrahmen, Rückzahlung, Sicherheiten, Verzinsung, etc.) liegt keine - schriftliche oder mündliche - vertragliche Vereinbarung vor. Dies ist im Übrigen unbestritten.

In Anbetracht der jeweiligen Höhe der Verrechnungsforderung gegenüber AS war die Rückzahlungsfähigkeit und -absicht von AS sowie der Rückforderungswille der Beschwerdeführerin in 2005 bis 2007 gegeben.

Die Ernstlichkeit der Rückzahlungsabsicht des Anteilsinhabers war aufgrund folgender Erwägungen festzustellen:

Die Beschwerdeführerin legte mit Stichtag 31. Dezember 2006 ein Bewertungsgutachten der *****Bewertung***** vom 11. Mai 2007 vor, der den Unternehmenswert der Holding und damit mittelbar die Bonität von AS nachweisen sollte. Der mittels Ertragswert bzw. DCF-Verfahren errechnete Unternehmenswert wurde in einer Bandbreite von 45,1 bis 70,1 Mio. € festgestellt, der sich, wie aus der folgenden Tabelle ersichtlich ist, auf die einzelnen Beteiligungen verteilt.

Von den dabei einbezogenen Beteiligungen haben zum 31. Dezember 2005 lediglich 12 bestanden (farblich markiert), die sich zudem zu diesem Zeitpunkt direkt im Eigentum von AS befunden haben. Hinsichtlich dieser 12 Beteiligungen errechnete die bewertende Gesellschaft zum 31. Dezember 2006 einen Wert von 34,1 Mio. bis 46,3 Mio. €.

[...]

Der Wert der Holding selbst wurde aufgrund der nicht operativen Tätigkeit mit 0 € angesetzt. Bei den Gesellschaften handelt es sich im Wesentlichen um solche zur Entwicklung von Immobilienprojekten und/oder Verwertung von Immobilien.

Ein überwiegender Teil der bewerteten Gesellschaften befand sich zum Stichtag in der Anfangsphase. Einige Unternehmen waren erst in der Planungsphase, es waren zum Teil Baubewilligungen bereits erteilt, die Bauarbeiten jedoch erst im Planungsstadium (**Str1** 13 Entwicklungs und Errichtungs GmbH oder Projekt **Str2** Strasse 60 der **Str2** Strasse 60 Entwicklungs- und Errichtungs GmbH) oder der Baubeginn unklar. In wenigen Fällen haben die Bauarbeiten bereits begonnen (Projekt **Str3** 6 – 8 der **Fa1** Immobilien GmbH oder **Str4** 8 Besitz GmbH).

Hinsichtlich dieser Gesellschaften ist ein Ertragswert, der auf der Grundlage von Planungsrechnungen und Planzahlen berechnet wurde, die zu einem wesentlichen Teil von den Gesellschaften selbst oder dem Gesellschafter zur Verfügung gestellt werden, nicht zwingend mit einem konkreten realisierbaren Veräußerungserlös gleichzusetzen. Dieser ist allerdings im Hinblick auf eine effektive Forderungstilgung zu fordern. Ein solcher Wert hat daher hinsichtlich der Zahlungsfähigkeit von AS nur bedingt Aussagekraft.

Die **Fa2** GmbH wurde am 13. Dezember 2003 ins Firmenbuch eingetragen. Aufgrund der in den Jahren 2005 bis 2007 sowie Folgejahre erzielten Bilanzergebnisse (jährliche Bilanzgewinne im sechsstelligen Bereich) erscheint der Unternehmenswert, der gemäß Entity-Approach der DCF-Methode als Barwert der geplanten Free Cash Flows berechnet wurde (3,338 Mio. € bis 4,567 Mio. €), unter den nicht zu beanstandenden Annahmen des Bewertungsgutachtens als nachvollziehbar und realistisch.

Das nach Anteilshöhe aliquote Eigenkapital der Beteiligungen von AS bzw. der Holding lässt sich zum jeweiligen Bilanzstichtag für die Jahre 2005 bis 2006 folgendermaßen feststellen (jeweils in TEUR):

[...]

Das Eigenkapital der SWG bzw. der Holding, die sich unmittelbar bzw. mittelbar zur Gänze im Eigentum von AS befinden, stellt sich zum Bilanzstichtag 2006 folgendermaßen dar:

Gesellschaft	2006
--------------	------

SWG	14,5
Holding	14,6

Aus der Bilanzanalyse ergibt sich zusammengefasst für 2005 ein negativer, für 2006 ein positiver Eigenkapitalstand.

Die Zahlungsfähigkeit des Gesellschafters ist zum Zeitpunkt der Geldmittelüberlassung in Betrachtung des laufenden und zukünftigen Einkommens sowie der aktuellen Verbindlichkeiten und des Aktivvermögens, sofern eine Verwertung zukünftig realistisch erscheint und keine sonstigen Gläubiger vorrangig befriedigt werden müssen, zu beurteilen. Hinsichtlich zukünftiger Einkünfte sind bei stabiler Ertragslage, dem Vorhandensein von Gewinnvorträgen und ausreichender Stimmrechte auch zukünftige Gewinnausschüttungen einzubeziehen (*Renner/Strimitzer/Vock*, KStG³⁴ § 8 Rz 741).

In Zusammenschau des 2005 zwar negativen Eigenkapitals der bestehenden Beteiligungen von AS mit dem in 2006 festgestellten positiven Eigenkapitalstand sowie dem zum 31. Dezember 2006 festgestellten realistischen Unternehmenswert der ***Fa2*** GmbH laut Bewertungsgutachten ist schon aus diesen Gründen in Anbetracht der jeweiligen Höhe der Verrechnungsforderung gegenüber AS in 2005 bis 2007 von einer Rückzahlungsfähigkeit von AS auszugehen. Zusätzlich könnten aufgrund der bestehenden Gewinnvorträge und deren Entwicklung im Zusammenhang mit der Prognoserechnung der ***Fa2*** GmbH und der bestehenden Eigentümerstruktur zukünftige Gewinnausschüttungen an den Anteilsinhaber als potentiell Rückzahlungskapital des Darlehens dienen.

Zudem ist trotz der bestehenden Zweifel an der Realisierbarkeit des mit Bewertungsgutachten errechneten Unternehmenswerten der sonstigen Beteiligungen zumindest die positive Bewertungsprognose und die Wertbeständigkeit von erheblichem Immobilienvermögen (in guter Lage) dieser Gesellschaften sowie das Vorbringen, dass AS keine Schulden im Zeitpunkt der Darlehenshingabe gehabt habe, in die Würdigung der Bonität von AS einzubeziehen.

Auf Basis des erhobenen Sachverhalts ist ebenso anzunehmen, dass eine wesentliche Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation des Kreditnehmers von 2005 bis 2007 nicht gegeben ist. Eine solche wurde auch von keiner Seite behauptet. Eine Eintreibung der Forderung war daher nicht erforderlich bzw. liegen keine Anhaltspunkte für einen Forderungsverzicht vor.

Der Rückforderungswille war aufgrund des glaubhaften Vorbringens, des vorgelegten Aktenvermerks und der Tatsache der effektiven Rückzahlung festzustellen.

Aufgrund der fehlenden Verzinsung der Verrechnungsforderung gegenüber dem Anteilsinhaber entging der Beschwerdeführerin ein Ertrag in Höhe des fremdüblichen Zinses. Die verhinderte Vermögensmehrung ist nur durch die Gesellschafterstellung von AS zu begründen. AS erzielte daraus einen entsprechenden Vermögensvorteil.

Der Wert der Sekundärmarktrendite Bund lag in 2007 im Schnitt bei 4,24 % (<https://www.oenb.at/dam/jcr:c0d081e8-87d0-4cd2-b0a1-aa39653a3dd1/Renditen%20auf%20dem%20oesterreichischen%20Rentenmarkt%20%E2%80%93%20Durchschnittswerte.xlsx>).

Der Zinsvorteil von AS war durch Anwendung der durchschnittlichen Sekundärmarktrendite Bund für 2007 auf den Mittelwert der ausstehenden Forderung zu Beginn und am Ende des Veranlagungszeitraumes zu berechnen.

Die fehlende Verzinsung der Forderung gegenüber AS, die eine Vermögensvermehrung der Beschwerdeführerin verhinderte, ist für 2007 in Höhe von 5.645,75 € festzustellen.

Der Beschwerdeführerin sind im Hinblick auf die Beweisführung die lange Verfahrensdauer und das Versäumnis der belangten Behörde, Erhebungen hinsichtlich der Bonität des Gesellschafters vorzunehmen, zugute zu halten.

2. Rechtliche Beurteilung (Spruchpunkt I.)

Die Berufung wurde vom Unabhängigen Finanzsenat nicht erledigt. Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die Rechtssache wurde am 2. Mai 2019 durch Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 8. November 2018 der nunmehr zuständigen Geschäftsabteilung zugeteilt.

2.1. Verdeckte Ausschüttung dem Grunde nach

Gemäß § 27 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 idF BGBl I Nr 24/2007 sind Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung Einkünfte aus Kapitalvermögen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 4 leg cit gehören.

Gemäß § 93 Abs 1 EStG 1988 idF BGBl I Nr 100/2006 wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen (Abs 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs 3) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

§ 93 Abs 2 EStG 1988 idF BGBl I Nr 100/2006 lautet auszugsweise:

*„Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:
1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.
[...]“*

Zu den "sonstigen Bezügen" im Sinne des § 27 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 und damit zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs 2 Z 1 lit a leg cit zählen insbesondere die verdeckten Ausschüttungen (VwGH 04.02.2009, 2008/15/0167).

Gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 idF BGBl I Nr 24/2007 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt (vgl VwGH 04.02.2009, 2008/15/0167; VwGH 26.02.2014, 2009/13/0112; VwGH 22.05.2014, 2011/15/0003).

Hinsichtlich der Kreditgewährung über das Verrechnungskonto der Gesellschafter misst der Verwaltungsgerichtshof formalen Kriterien wie zB das Fehlen von schriftlichen Vereinbarungen wenig Beachtung zu (Zorn, Forderung am Verrechnungskonto oder verdeckte Ausschüttung?, SWK 12/2015, 577). Wesentlich sei, ob eine Rückzahlung des kreditierten Betrages ex ante gewollt bzw. zu erwarten war.

Der Verwaltungsgerichtshof erwog in seinem Erkenntnis (VwGH 17.12.2014, 2011/13/0115):

„Ist [...] davon auszugehen, dass auf Grund des zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft bestehenden Naheverhältnisses Zahlungen erfolgten, die an einen Außenstehenden nicht unter den gleichen Bedingungen geleistet worden wären, so bedarf es der Prüfung, worin der dem Gesellschafter dadurch allenfalls zugewendete Vorteil besteht. Ein wesentliches Element dieser Prüfung ist die Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war, womit die buchmäßige Erfassung der vollen Forderung nur zum Schein erfolgt wäre und im Vermögen der Gesellschaft keine durchsetzbare Forderung an die Stelle der ausgezahlten Beträge getreten wäre (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 2014, 2011/13/0115). Diesfalls lägen verdeckte Ausschüttungen der von der belangten Behörde angenommenen, nicht nur die Konditionen der Zurverfügungstellung zurückzuzahlender Beträge betreffenden Art vor (vgl. in diesem

Zusammenhang vor allem das hg. Erkenntnis vom 28. April 2009, 2004/13/0059, VwSlg 8440/F, und daran anknüpfend etwa noch die Erkenntnisse vom 28. September 2011, 2006/13/0084, vom 26. Februar 2014, 2009/13/0112, und vom 22. Mai 2014, 2011/15/0003).“

Ob verdeckte Ausschüttungen anzunehmen sind, hängt von der Ernstlichkeit einer Rückzahlungsabsicht hinsichtlich der von der Gesellschaft empfangenen Beträge ab. Es ist zu prüfen, ob aus den Umständen zu schließen ist, dass die Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlich aufrechten Verbindlichkeit des Gesellschafters entspricht (VwGH 28.04.2009, 2004/13/0059). Entscheidend ist das Gesamtbild der jeweils im Einzelfall gegebenen Verhältnisse (VwGH 22.05.2014, 2011/15/0003).

Zorn führt zur diesbezüglichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes aus (Zorn, aaO):

„Holt sich der Gesellschafter einer GmbH Geldmittel aus der GmbH, wird aber von der GmbH gleichzeitig ein Rückforderungsanspruch ausgewiesen (durch Einbuchen auf dem Verrechnungskonto), führt dies nur dann zu einer verdeckten Ausschüttung, wenn im Vermögen der Gesellschaft keine durchsetzbare (werthaltige) Forderung an die Stelle der ausgezahlten Beträge getreten ist und somit die buchmäßige Erfassung der Rückforderung nur zum Schein erfolgt ist.

Im Hinblick auf den gesellschaftsrechtlich zwingenden und nicht disponiblen Rückgewähranspruch wird stets eine Forderung der GmbH bestehen. Als verdeckte Ausschüttungen bleiben daher idR nur die Fälle der mangelnden Bonität des Gesellschafters bei Fehlen entsprechender Sicherheiten.“

Die Bonität ist immer im Zeitpunkt der Darlehensgewährung zu beurteilen. Verschlechtert sich die wirtschaftliche Situation des Schuldners erst in einem späteren Zeitpunkt, kann dies für sich allein nicht zu einer verdeckten Ausschüttung führen. Eine solche könnte nur darin gelegen sein, dass die Gesellschaft, um den Gesellschafter zu begünstigen, auf eine Kündigungs- bzw. Eintreibungsmöglichkeit verzichtet (VwGH 26.04.2006, 2004/14/0066 mit Hinweis auf *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG 1988, Anhang zu § 8, Seite 26 f).

Bonität ist die Fähigkeit und Bereitschaft, aufgenommene Schulden zurückzuzahlen und ist nach den Einkommensverhältnissen, dem vorhandenen Vermögen und den sonstigen Verpflichtungen des Kreditsuchenden zu beurteilen (BFG 02.01.2018, RV/7103438/2015).

Aufgrund des laut Sachverhalt festgestellten Verkaufs eines Liegenschaftsanteils wurde ein Teil des Veräußerungserlöses dem Gesellschafter sehr wahrscheinlich in 2005 ausbezahlt. Die Zahlung wurde buchmäßig als Forderung auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters erfasst.

Die Kontobewegungen zwischen diesem Zeitpunkt und der Erhöhung der Forderung in Höhe von 22.259,04 € konnten aufgrund fehlender Aufzeichnungen nicht nachvollzogen werden. Es ist nicht ausgeschlossen, dass Gut- bzw. Lastschriften erfolgt sind.

Der größte Teil der zum 31. Dezember 2007 bilanzierten Verrechnungsforderung (122.025,00 €) ist dem Gesellschafter nach den Ergebnissen des Beweisverfahrens in 2005 zugezählt worden. Zusätzlich erfolgte in 2007 eine weitere Vermögenszuwendung in Höhe von 22.259,04 €. Ob hinsichtlich dieser Zahlungen verdeckte Ausschüttungen dem Grunde nach vorliegen, ist in Anbetracht einer ernstlich beabsichtigten Rückzahlung im Zeitpunkt der Darlehenszuzahlung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen.

Die belangte Behörde erkennt, dass eine wesentliche Vermögenszuwendung bereits in 2005 stattgefunden hat. Eine mögliche verdeckte Ausschüttung dem Grunde nach wäre folglich hinsichtlich dieses Betrages nur in diesem Jahr feststellbar gewesen. Eine entsprechende steuerliche Feststellung kann nicht in 2007 „nachgeholt“ werden bzw. könnte nur bei einem entsprechenden Forderungsverzicht in 2007 vorliegen oder könnte sich bloß auf jenen Teil beschränken, der dem Anstieg der Forderung in 2007 entspricht.

Nichtsdestotrotz ist hinsichtlich der Folgewirkungen im Streitjahr 2007, insbesondere, ob dem Anteilsinhaber ein Vorteil durch nicht verrechnete Zinsen zugewendet worden ist (siehe Punkt 3.2.), festzustellen, ob eine werthaltige Forderung in 2007 vorliegt. Läge nämlich diesbezüglich aufgrund der fehlenden Ernstlichkeit der Rückzahlungsabsicht keine solche vor, könnte ein Zinsvorteil aus logischen Gründen nicht gegeben sein.

Die Vorteilszuwendung an den Anteilsinhaber wurde durch Einbuchen eines Rückforderungsanspruches ausgeglichen und offengelegt. Es kam in 2005 zu einem bilanziellen Aktivtausch. Wesentlich zur Beurteilung des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung ist dabei, ob eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war (VwGH 26.02.2015, 2012/15/0177).

Die fehlende Vereinbarung einer Tilgung bzw. von Rückzahlungsterminen impliziert an sich keine Ausschüttung des Forderungssaldos, sondern ermöglicht der Beschwerdeführerin die jederzeitige Fälligestellung desselben.

Das Fehlen von Sicherheiten kann geeignet sein, die Ernsthaftigkeit der behaupteten Rückzahlungsabsicht im Zeitpunkt der Entnahmen zu verneinen (VwGH 28.04.2009, 2004/13/0059), wobei laut Finanzverwaltung auf die Fremdüblichkeit im Einzelfall abzustellen ist (KStR 2013, Rz 721). Sie verneint dabei die Fremdüblichkeit von Sicherheiten grundsätzlich bei Kontokorrentverhältnissen zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber zu. Für den deutschen Bundesfinanzhof ist die Annahme einer verdeckten Ausschüttung nur zulässig, wenn die Umstände des Einzelfalles (Bonität des Anteilsinhabers, Darlehensausmaß) üblicherweise Sicherheiten erwarten lassen (*Renner/Strimitzer/Vock*, KStG³⁴ Anhang zu § 8 KStG Rz 76 mit Verweis auf BFH 29. 10. 1997, I R 24/97, BStBl II 1998, 573 bzw 19. 12. 2007, VIII R 13/05, BStBl II 2008, 568).

Dass eine Forderung nur zum Schein bestand, kann die belangte Behörde durch ihr Vorbringen des Fehlens von Sicherheiten nicht hinreichend argumentieren. Es ist im allgemeinen Geschäftsleben nicht unüblich, dass bei Kontokorrentverhältnissen zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber keine Sicherheiten verlangt werden (*Renner/Strimitzer/Vock*, KStG³⁴ Anhang zu § 8 KStG Rz 76). Die ausreichende Bonität des Anteilsinhabers, die in Anbetracht des Fehlens eines Kreditierungsrahmens auf die tatsächlichen Vermögenszuwendungen zu beziehen ist, vermag den Mangel an Sicherheiten auszugleichen.

Eine Verzinsung der Verrechnungsforderungen ist unabhängig vom Vorliegen einer Vereinbarung steuerlich durch den Ansatz von fremdüblichen Zinsen zu gewährleisten.

Trotz Fehlens einer Darlehensvereinbarung und entsprechender Sicherheiten ist aufgrund des Ausweises einer Forderung gegenüber AS keine Ausschüttung anzunehmen. Die Ernsthaftigkeit der Rückzahlungsabsicht und damit die Werthaltigkeit der Forderung ist durch die hinreichende Zahlungsfähigkeit von AS im Hinblick auf den in 2005 kreditierten Betrag gegeben. Der Rückforderungswille der Beschwerdeführerin ist durch die jederzeitige Möglichkeit der Fälligestellung des gesamten aushaftenden Saldos und den Aktenvermerk vom 30. September 2009 belegt.

Bezüglich des die Verrechnungsforderung in 2007 erhöhenden Betrages bestehen ebenso aufgrund der vergleichsweise geringeren Höhe und der nachhaltig gegebenen Zahlungsfähigkeit von AS, keine Bedenken gegen die Absicht oder Möglichkeit einer Rückzahlung.

Es liegen daher hinsichtlich beider Vermögenszuwendungen in 2005 von 122.025,00 € und 2007 von 22.259,04 € keine verdeckten Ausschüttungen dem Grunde nach vor.

2.2. Verdeckte Ausschüttung den Konditionen nach

Da eine verdeckte Ausschüttung nach § 8 Abs 2 KStG 1988 dem Grunde nach nicht vorliegt, war seitens des Bundesfinanzgerichts zu prüfen, ob eine Vorteilszuwendung an den Gesellschafter der Beschwerdeführerin insoweit vorliegt, als die vereinbarte bzw. tatsächliche Gegenleistung für die Zurverfügungstellung von Kapital fremdüblich gestaltet war.

Zinsenlose Darlehen an einen Anteilsinhaber sind nicht fremdüblich und bewirken grundsätzlich eine verdeckte Ausschüttung (VwGH 15.03.1995, 94/13/0249). Dies gilt auch im Falle von unverzinslichen Verrechnungsforderungen (VwGH 26.05.1999, 99/13/0039).

Die Forderung gegenüber dem Gesellschafter wuchs in 2007 von 122.025,00 € auf 144.284,04 €. Der Anstieg ist nicht auf eine Verzinsung des aushaftenden Betrages zurückzuführen. Dadurch entgingen der Beschwerdeführerin Erträge, die sie bei fremdüblicher Gestaltung erzielt hätte.

Gemäß § 279 Abs 1 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Das Bundesfinanzgericht ist demnach befugt, innerhalb der Grenzen der Beschwerdesache, den Spruch des Bescheides in jede Richtung abzuändern.

Als Gegenleistung für die Kapitalhingabe ist ein angemessener Zinsertrag einkünfteerhöhend anzusetzen. Der Anleihezinsfuß bildet dafür eine brauchbare Richtschnur (VwGH 22.11.1995, 95/15/0070). Zu diesem Sachverhalt blieben seitens des Verwaltungsgerichtshofes Zinssätze von 9 % (für die Jahre 1982 bis 1983) und 8 % (für die Jahre 1984 und 1985) unbeanstandet. Die Sekundärmarkttrenditen Bund betrugen 9,92% für 1982, 8,18% für 1983, 8,02% für 1984 und 7,77% für 1985.

An dieser Ansicht angelehnt ist in Ermangelung eines vereinbarten Zinssatzes die durchschnittliche Sekundärmarkttrendite Bund in 2007 von 4,24% heranzuziehen und auf den Mittelwert der ausstehenden Forderung anzuwenden. Demgemäß sind die Einkünfte in Höhe eines fremdüblichen Zinsertrags von 5.645,75 € zu erhöhen.

Aufgrund der fehlenden Verzinsung der Verrechnungsforderung in den Jahren vor 2007 ist eine Bilanzberichtigung zu prüfen. § 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 stellt eine Ermessensbestimmung dar (*„Zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes kann von Amts wegen oder auf Antrag eine Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen vorgenommen werden“*).

In Anbetracht der weit zurückliegenden Besteuerungszeiträume, der dadurch nur mehr schätzungsweise feststellbaren Forderungsstände und des niedrigen Zinsniveaus (Sekundärmarkttrendite Bund 2,97% für 2005 und 3,64% für 2006) ist aus Billigkeit auf das berechnete Interesse der Beschwerdeführerin der Rechtsbeständigkeit Rücksicht zu nehmen. Eine Bilanzberichtigung ist deshalb nicht vorzunehmen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3. Unzulässigkeit einer Revision (Spruchpunkt II.)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Hinsichtlich der beschwerderelevanten Fragen nach der Absicht und Möglichkeit der Kapitalrückzahlung durch den Schuldner war der Sachverhalt im Wege der Beweiswürdigung festzustellen. Die rechtliche Beurteilung wurde durch das Bundesfinanzgericht entsprechend der unter Punkt 2. dargestellten zahlreichen, einheitlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vorgenommen.

Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor.

Wien, am 15. Juni 2021