

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***4***, ***5***, über die Beschwerde der Abgabepflichtigen vom 27. Juli 2018 gegen die Bescheide des ***FA***, jeweils vom 29. Juni 2018 betreffend Haftung für Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer 2014 sowie Haftung für Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer 2015 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht:

I. Der Bescheid betreffend Haftung für Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer 2014 wird gemäß § 279 BAO ersatzlos aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheiden, jeweils vom 29. Juni 2018, hat die belangte Behörde die Beschwerdeführerin gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 iVm §§ 202 und 224 BAO im Zusammenhang mit Zuflüssen von Kapitalerträgen an ihren Alleingesellschafter und Geschäftsführer, Herrn ***1***, zur Haftung für Kapitalertragsteuer herangezogen. Die Haftung wurde für das Jahr 2014 in Höhe von 1.666.666,66 Euro und im Jahr 2015 im Ausmaß von einer Million Euro geltend gemacht.

In der jeweils wortgleichen Begründung der beiden Haftungsbescheide verweist die belangte Behörde insbesondere auf die Niederschrift bzw. den Bericht zur Außenprüfung vom 28. Juni 2018. Die Geltendmachung der Haftung sei eine Ermessensentscheidung. Sie erfolge im Hinblick auf die Pflichtverletzung bei Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer sowie im öffentlichen Interesse an der Durchsetzung und Einbringung der Abgaben. Der Ermessensausübung entgegenstehende Umstände oder überwiegende Billigkeitsgründe lägen nicht vor.

Im angesprochenen Bericht über das Ergebnis einer abgabenbehördlichen Außenprüfung, die unter anderem die Körperschaftsteuer 2013 bis 2015 betraf, wird in Tz 1 (Darlehen an den Gesellschafter) festgehalten, dass die Beschwerdeführerin ihrem Alleingesellschafter und Geschäftsführer ***1*** im November 2014 einen Betrag von fünf Millionen Euro unter dem Titel „Darlehen“ ausbezahlt habe. Es handle sich hierbei um einen Kredit, den die Beschwerdeführerin ihrerseits zeitnah vor der Auszahlung von einer Bank erhalten habe.

Der zugrundeliegende Darlehensvertrag bestehe aus einem einzigen Satz und entspreche sowohl inhaltlich als auch formell nicht der im Steuerrecht geforderten Angehörigen-Judikatur.

Im Darlehensvertrag beschränke sich der Alleingesellschafter und Privatmann ***2*** darauf, die Darlehenssumme von 5 Millionen Euro, den Zinssatz von 3,5 Prozent und den Fälligkeitstermin (31. Dezember 2017) festzulegen. Nicht festgeschrieben seien die Rückzahlungsmodalitäten, die Entrichtung der Zinsen, Hinweise über vereinbarte Sicherheiten, Bonität des Darlehensnehmers zum Zeitpunkt der Darlehenszuzahlung, Wertsicherung und rechtliche Folgen im Falle des Scheiterns der Rückzahlung. Das Darlehen habe mangels verwertbaren Vermögens zum vereinbarten Fälligkeitstag tatsächlich nicht zurückbezahlt werden können.

Die Gelder seien vom Gesellschafter im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung zur Durchführung und Veranlagung hochrisikoreicher Spekulationsgeschäfte (höchste Risikoklasse) genutzt worden. Laut Einschätzung der vorliegenden Portfolioübersicht hätten die Anlagenprodukte bereits im Februar 2015 Wertminderungen von ca. 50% zu verzeichnen gehabt. Ende März 2015 wären diese bereits mehr als 60 % gewesen.

In dieser schwierigen Verlust-Phase, Ende Februar 2015 habe sich die Beschwerdeführerin an der „Vermögens-Verwaltung“ des Alleingesellschaftes in Form einer stillen Gesellschaft beteiligt. Es sei festgeschrieben worden, dass der Alleingesellschafter bei einer näher bezeichneten Bank ein Wertpapierdepot mit einem Wert von rund sechs Millionen Euro besitze (bewertet zu den seinerzeitigen Anschaffungskosten). Um das „derzeitige günstige Marktumfeld“ auszunutzen werde eine Erhöhung um drei Millionen Euro angestrebt. Verluste der Gesellschaft würden dem Einlagenkonto des stillen Gesellschafters, also der Beschwerdeführerin, zugewiesen. Der stille Gesellschafter trage lediglich das wirtschaftliche Risiko des gänzlichen oder teilweisen Verlustes seiner Einlage.

Die zu leistende Vermögenseinlage sei bis spätestens 15. März 2015 auf das Verrechnungskonto des Depots lautend auf den Alleingesellschafter der Beschwerdeführerin zu leisten. Durch die Einlage sei der stille Gesellschafter am wirtschaftlichen Ergebnis des Wertpapierdepots beteiligt. Ausschließlich dem Geschäftsinhaber obliege die Führung der Geschäfte.

Laut Vertrag entstehe die Gesellschaft mit der Leistung der Einlage. Der Vertrag sei am 27. Februar 2015 errichtet, die Einlage mit 11. März 2015 eingebucht worden. Beides seien Zeitpunkte in denen bereits gravierende Wertverluste eingetreten seien.

Laut der Portfolioübersicht habe die stille Gesellschaft im Jahr 2015 einen Gesamtverlust von 7.385.300 Euro erlitten. Das entspreche innerhalb kürzester Zeit den Verlust des fast gesamten eingesetzten Kapitals (88,70%). Seit Portfoliobeginn im November 2014 seien es Verluste von 83,82% gewesen. Darin nicht enthalten sei eine im Jahr 2015 an den Geschäftsinhaber eigens erfolgte Barauszahlung von 850.000 Euro, welche nicht zum Zwecke der Annuitätentilgung eingesetzt worden sei.

Insgesamt ging die belangte Behörde sowohl im Zusammenhang mit der Darlehensvergabe als auch der Beteiligung im Form einer stillen Gesellschaft von einer verdeckten Ausschüttung zugunsten des Alleingesellschafters aus.

Zum Darlehen wird weiter ausgeführt, der Alleingesellschafter habe nicht über die ausreichende Bonität zur Vergabe eines Kredits in dieser Höhe verfügt. Es habe von vornherein keine Aussicht bestanden, den hingegebenen Kredit kurz oder mittelfristig zu bedienen. Geeignete, zeitnahe Einbringungsmaßnahmen seien um den Fälligkeitstag nicht unternommen worden. Wären von Beginn an vertraglich geeignete Sicherheitsmaßnahmen vorgelegen, hätte sich der Gläubiger schadlos halten können.

Es sei ein Notariatsakt, aufgenommen am 23. Februar 2018 vorgelegt worden, aus dem hervorgehe, dass Herr ***2*** entgegen der ursprünglichen Intention das Darlehen zurückzuzahlen, einen Gesellschaftsanteil im Ausmaß von 90 % an der ihm gehörigen ***3*** an Beschwerdeführerin verpfänden/übertragen werde. Dies, weil „der Darlehensnehmer seiner Rückzahlungsverpflichtung nicht nachgekommen war. Damit gilt lt. Vertrag die Darlehensforderung als verrechnet bzw. endgültig getilgt. Die genaue ziffernmäßige Feststellung erfolgt nach Vorliegen des Jahresabschlusses der ***3*** und nach Vorliegen des Bewertungsgutachtens“.

Der Notariatsakt vom 23. Februar 2018, der sich auf einen (nicht notariellen) Pfandbestellungsvertrag vom 20. Jänner 2011, also fast vier Jahre davor, beziehe, sowie auf die nicht eingehaltene Rückzahlungsverpflichtung, sei erst während der Prüfung erfolgt und erscheine in seiner nachträglichen Form nicht fremdüblich. Er beziehe sich auf eine Übertragung einer 90%igen Beteiligung der ***3***. Er beinhalte kein ausdrückliches Verwertungsrecht.

Herr ***2*** sei aufgrund seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung einer Kapitalrückzahlung von fünf Millionen Euro nicht nachgekommen. Die als Absichtserklärung anzusehende Übertragung seines 90%igen Gesellschaftsanteiles der ***3*** an die 100%ige in seinem

Besitz befindliche Darlehensgeberin habe keinen verminderten Einfluss auf sein Vermögen (Hinweis auf §§ 21 bis 23 BAO).

Weitere Indizien bezüglich Fremdunüblichkeit der Vereinbarung zum Zeitpunkt der Kreditvergabe seien:

- Während die Beschwerdeführerin der Bank laufend den Kredit zurückzahle, sei deren Darlehensnehmer nicht in dieser Art verpflichtet. Bemängelt werde, dass die Zahlungsmodalitäten vertraglich nicht festgelegt seien.
- Die vereinbarten Zinsen von 3,5 Prozent jährlich seien zu gering.
- Die Beschwerdeführerin habe im Gegensatz zum Alleingesellschafter für ihren Kredit Sicherheiten stellen müssen.
- Ein kapitalintensives Unternehmen wie die Beschwerdeführerin hätte einen Kredit zur eigenen Vergabe eines Kredits Kredit ohne verbindliche Sicherheiten nicht aufgenommen.
- Der Kreditvertrag sei nicht fremdüblich ausgestaltet.

Hinsichtlich der stillen Gesellschaft sei bei Einlage zum 11. März 2015 bereits ein hoher Verlust eingetreten. Ein fremdes Unternehmen, das bereits ein Darlehen von fünf Millionen Euro hingegeben habe und obwohl es keine laufenden Darlehensrückzahlungen erhalte, würde sich nicht mit weiteren drei Millionen Euro als stiller Gesellschafter an hochriskanten Geschäften einer Privatperson beteiligen. Es handle sich um eine Vorteilszuwendung an den Gesellschafter, insbesondere was den Zeitpunkt der Einlage an der privaten Vermögensverwaltung anbelange. Fremdunüblich erscheine unter anderem dass sich der Inhaber des erst aufgestockten Kontos 850.000 Euro ausbezahlen habe lassen, ohne Angaben über die Verwendung dieses Betrages.

Die Betriebsprüfung werte die Zuwendungen an den Gesellschafter (Darlehen und stille Gesellschaft) als verdeckte Ausschüttungen. Im konkreten Fall werde die ausschüttende Körperschaft anstelle des Eigenschuldners zur Haftung für die Abgabenschuld herangezogen, weil dieser nicht über die notwendigen finanziellen Mittel zur Begleichung der Abgabenschuld verfüge.

Gegen die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2014 und 2015 vom 29. Juni 2018 brachte die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 27. Juli 2018 das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde ein und begehrte gleichzeitig die Entscheidung durch den Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Im infolge eines Mängelbehebungsauftrages eingebrachten Ergänzungsschreiben vom 29. November 2018 gibt die Beschwerdeführerin unter anderem an, dass der Alleingesellschafter durch Anteile an Kapitalgesellschaften und eigene Liegenschaften über ein Vermögen von circa 48 Millionen Euro verfüge. Ausreichende Bonität sei daher vorhanden gewesen.

Zudem habe es in der Vergangenheit wiederholt Darlehensvereinbarungen in vergleichbarer Weise zwischen dem Alleingesellschafter und der Beschwerdeführerin gegeben, die die Abgabenbehörde stets anerkannt habe.

Es habe zwischen der Beschwerdeführerin und dem Alleingesellschafter ein Pfandbestellungsvertrag vom 20. Jänner 2011 bestanden. Weil der Alleingesellschafter die Darlehenssumme zum Fälligkeitstag (31. Dezember 2017) nicht beglichen habe, sei es mit Notariatsakt vom 23. Februar 2018 zur Geltendmachung des Pfandes und damit zur Übertragung von 90% der Anteile an einer Immobiliengesellschaft gekommen. Diese hätte einen Wert von 5.380.100,19 Euro gehabt. Damit seien die Darlehensvaluta samt Zinsen getilgt. Die Übertragung sei bereits im Firmenbuch eingetragen.

Die stille Gesellschaft habe den Zweck gehabt, den zukünftigen Veranlagungserfolg des Wertpapierdepots aufzuteilen. Als Maßstab für die Teilung habe das zur Verfügung gestellte Kapital des Geschäftsherren ***1*** und des stillen Beteiligten unter Berücksichtigung, dass ***1*** das Depot verwalte und damit einen größeren Anteil am Ergebnis erhalte, gedient. Nach Einschätzung von ***1*** sei dieser Zeitpunkt ideal gewesen, um eine größere Wertpapierposition aufzubauen. Es habe keine Notwendigkeit oder Verpflichtung bestanden, noch zusätzliche Wertpapiere zu kaufen. Die bereits am Depot angeschafften Wertpapiere seien bereits vollständig bezahlt gewesen und es habe keine Verpflichtung bestanden, Kapital nachzuschießen.

1 habe im Jänner 2015 den Betrag von 5.999.248,36 Euro in das Wertpapierdepot investiert. Die Beschwerdeführerin habe sich mit dem Gesellschaftsvertrag vom 27. Februar 2015 verpflichtet, drei Millionen Euro als stille Beteiligung zu investieren.

Die Zahlung der Summe sei mit 11. März 2015 erfolgt. Die Ergebnisaufteilung erfolge anhand des einbezahlten Kapitals wobei man unter Berücksichtigung der Tätigkeit von ***1*** eine Aufteilung von 30:70 festgelegt habe.

Die erhaltenen drei Millionen Euro seien dazu verwendet worden, am 21. April 2015 das ein bestimmtes Wertpapier zu erwerben. Dieses sei am 24. April 2015 mit einem Verlust von 442.057,28 Euro verkauft worden. In weiterer Folge sei am 13. August 2015 nochmals dieses Wertpapier im Wert von 3.386.617,60 Euro erworben und erst im Folgejahr mit erheblichen Verlusten verkauft worden.

Auch die Beschwerdeführerin habe Teile ihres Vermögens selbst direkt in hochspekulative Produkte veranlagt, was von Seiten der Behörde anerkannt worden sei. Es sei in jenem Zeitraum in dem die stille Beteiligung eingegangen worden sei, ein Betrag von 2.001.000 Euro in Hochrisikoprodukte investiert worden. Diese Wertpapiere seien sechs bis sieben Monate später mit hohem Verlust verkauft worden.

Nach Darstellung der Rechtslage und Rechtsprechung zu verdeckten Ausschüttungen sowie der Haftung für Kapitalertragsteuer zieht die Beschwerdeführerin im Wesentlichen folgende Schlüsse:

- Der Alleingesellschafter sei eine Person von höchster Bonität.
- Entgegen der Annahme der belangten Behörde habe es zeitnahe Schritte zur Einbringung der Darlehenssumme gegeben.
- Die Art der Nutzung der Darlehenssumme durch den Darlehensnehmer sei nicht relevant.
- Alle in den Körperschaftsteuerrichtlinien vorgegebenen Punkte der Fremdüblichkeit seien eingehalten worden.
- Eine idente Darlehensvereinbarung aus dem Jahr 2013 habe die belangte Behörde nicht beanstandet.
- Es habe seit vielen Jahren wechselseitige Darlehensbeziehungen des ***1*** und seinen Gesellschaften gegeben, weshalb eine entsprechende Pfandbestellungsurkunde erstellt worden sei.
- Die Übertragung der verpfändeten Gesellschaftsanteile habe tatsächlich stattgefunden und sei im Firmenbuch eingetragen.
- Die Darlehensvereinbarungen seien für beide Vertragsteile und auch bei allen anderen Darlehensvereinbarungen für die Behörde klar und eindeutig. Das Darlehen sei endfällig und die Zinsen würden auf die offene Darlehensvaluta jährlich kapitalisiert. Es bestehe die Möglichkeit das Darlehen samt Zinsen jederzeit auch in Teilen zurückzuführen.
- Mit der Darlehensaufnahme sei selbstverständlich auch die Verpflichtung entstanden, das Darlehen wieder zurückzuzahlen.
- Die Behörde habe keinen angemessenen Zinssatz angegeben.
- Die bloße Gründung einer stillen Gesellschaft sei kein Missbrauch.
- Die stille Gesellschaft sei bei den die Beschwerdeführerin finanzierenden Banken eine plausible und einfache Erklärung der investierten Beträge gewesen.
- Der Behörde sei zu widersprechen, wenn sie moniert, dass bereits realisierte Verluste zur Beschwerdeführerin verschoben worden seien. Hätte die Beschwerdeführerin direkt in das Wertpapier investiert, hätte sie 100 Prozent des Verlustes getragen. Mit dem aktuellen Wissen der Kursentwicklung müsste man unterstellen, dass der Verlust von der Beschwerdeführerin zu ***1*** verschoben worden sei.
- Die Abgabenbehörde habe nicht aufgezeigt, inwiefern das Verhalten missbräuchlich sei.
- Die Behörde habe es verabsäumt darzulegen, inwiefern ein übliches Verhalten unter Ausnutzung einer bereits vorhandenen Investitionsstruktur einen Missbrauch darstelle.
- Entgegen den Feststellungen der Behörde sei ***1*** als vermögende Person anzusehen. Die Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin als Haftende sei eine Ermessensentscheidung. Diese Entscheidung sei zu begründen und Bestandteil des Haftungsbescheides. Es fehle eine schlüssige Darlegung der Umstände wie das

Ermessen ausgeübt worden sei. Die getroffene Aussage über die Vermögenssituation von ***1*** sei falsch. Insoweit seien die Haftungsbescheide mit einem nicht sanierbaren Rechtsmangel behaftet und ersatzlos aufzuheben.

Mit Beschwerdevereinsentscheidung vom 28. März 2022 wies die belangte Behörde die Beschwerde gegen die Haftungsbescheide Kapitalertragsteuer 2014 und 2015 mit einer inhaltlich im Wesentlichen dem Bericht der Außenprüfung vom 28. Juni 2018 entsprechenden Begründung ab.

Mit Schriftsatz vom 28. April 2022 begehrte die Beschwerdeführerin die Vorlage der Bescheidbeschwerde zur Entscheidung an das Verwaltungsgericht. Die belangte Behörde legte die Bescheidbeschwerde dem Verwaltungsgericht mit Vorlagebericht vom 20. Juni 2022 zur Entscheidung vor.

Am 31. August 2022 fand vor dem Verwaltungsgericht ein Erörterungstermin zu den im Spruch genannten Beschwerdesachen statt.

Mit Schreiben vom 14. Oktober 2022 verzichtete die Beschwerdeführerin für die im Spruch genannten Verfahren auf die Entscheidung durch den Senat.

Am 8. Februar 2023 fand die beantragte mündliche Verhandlung vor dem Verwaltungsgericht statt, welche mit Beschluss gemäß § 271 Abs. 1 BAO vertagt wurde. Mit Eingabe vom 13. März 2023 verzichtet die Beschwerdeführerin auf die (weitere) Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ist seit deren Gründung Herr ***1***.

Mit Vertrag vom 4. November 2014 gewährte die Beschwerdeführerin ihrem Alleingesellschafter und Geschäftsführer ein Darlehen in Höhe von fünf Millionen Euro. Vereinbart wurde eine angemessene Verzinsung von 3,5 Prozent jährlich und eine Rückzahlung der Darlehenssumme bis spätestens 31. Dezember 2017. Die anfallenden Zinsen wurden seitens der Beschwerdeführerin, ebenso wie das Darlehen als solches, auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters verbucht.

Zum Zeitpunkt der Gewährung des Darlehens verfügte der Gesellschafter über ein Vermögen, insbesondere aus Immobilien und Gesellschaftsanteilen (neben den Anteilen an der

Beschwerdeführerin, auch noch an anderen Gesellschaften mit beschränkter Haftung), deren Wert die Darlehenssumme zum Zeitpunkt der Darlehensvergabe (deutlich) überstieg. Zudem war das Darlehen mit einer bereits seit dem Jahr 2011 bestehenden allgemeinen Vereinbarung, mit welcher von Herrn ***2*** gehaltene Gesellschaftsanteile an anderen Immobiliengesellschaften als Pfand bestellt wurden, abgesichert.

Der Gesellschafter Herr ***1*** verfügte über ausreichende Bonität, um ihm ein Darlehen in der Höhe von fünf Millionen Euro zu gewähren.

Zur Fälligkeit des Darlehens, mit Ablauf des Jahres 2017 wurde das Darlehen nicht zurückgezahlt. In weiterer Folge wurden mit Notariatsakt vom 23. Februar 2018 Anteile an einer von der im Jahr 2011 geschlossenen Vereinbarung erfassten Gesellschaften, nämlich der ***3***, an die Beschwerdeführerin übertragen und dieser Vorgang im Firmenbuch erfasst.

Mit Vertrag vom 27. Februar 2015 schloss die Beschwerdeführerin mit ihrem Alleingesellschafter eine Vereinbarung über die Errichtung einer stillen Gesellschaft. Nach dieser Vereinbarung wurde die Beschwerdeführerin gegen Leistung einer am 11. März 2015 tatsächlich erbrachten Einlage von drei Millionen Euro mit 30% an einem vom Alleingesellschafter gehaltenen Wertpapierdepot beteiligt.

Zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses hatte das auf dem Depot befindliche Wertpapier bereits circa 40 Prozent an Wert gegenüber dem ursprünglichen Anschaffungspreis, der laut Vertrag als Grundlage der Aufteilung der Erträge herangezogen wird, eingebüßt. Bei Leistung der Einlage war bereits ein zusätzlicher Wertverlust zu verzeichnen.

Dieser Vertrag und die tatsächliche Ausgestaltung der in Rede stehenden stillen Gesellschaft entspricht nicht dem, was einander fremd gegenüberstehende Parteien gewöhnlich vereinbaren würden.

Der Alleingesellschafter hat in der Folge aus dem Depot Beträge in Höhe von circa 850.000 Euro entnommen, ohne hierfür, wie im Gesellschaftsvertrag angegeben, Wertpapierinvestitionen vorzunehmen.

Der Betrag von drei Millionen Euro wurde dem Alleingesellschafter seitens der Beschwerdeführerin von Beginn an mit Zuwendungsabsicht überlassen. Die Beschwerdeführerin hat in diesem Zusammenhang die Kapitalertragsteuer getragen. Eine unmögliche oder erschwerte Durchsetzbarkeit der Abfuhr der entsprechenden Kapitalertragsteuer liegt bei der Beschwerdeführerin nicht vor.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den aktenkundigen, im Verfahrensgang angeführten Unterlagen, sowie den Ausführungen der Verfahrensparteien im Rahmen des

Erörterungstermins und des vor dem Vertagungsbeschluss durchgeführten Teil der mündlichen Verhandlung.

Die Grunddaten zur Beschwerdeführerin und ihrem Alleingesellschafter sind dem Firmenbuch entnommen, beziehungsweise ergeben sich diese aus dem elektronischen Veranlagungsakt der Beschwerdeführerin. Diese Daten wurden von den Verfahrensparteien im Rahmen der mündlichen Verhandlung bestätigt, sodass das Verwaltungsgericht in freier Beweiswürdigung von deren Richtigkeit ausgeht.

Die Übertragung der Anteile an der ***3*** an die Beschwerdeführerin ergibt sich aus dem vorgelegten Notariatsakt und der Eintragung im Firmenbuch.

Nach den vorliegenden Unterlagen besaß der Darlehensnehmer zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung neben eigenen Grundstücken auch die alleinigen Anteile an drei Immobiliengesellschaften mit einem erheblichen Immobilienportfolio. Das erkennende Gericht folgt hinsichtlich der Werte der gehaltenen Immobilien der seitens der Beschwerdeführerin vorgelegten Schätzung, welche von der die Beschwerdeführerin finanzierenden Bank stammt. Daraus ist zu entnehmen, dass das dem Darlehensnehmer letztlich zuordenbare Vermögen weit über den kreditierten Betrag hinausgeht. Auch wenn diese Immobilien, wie die belangte Behörde einwendet, nicht kurzfristig verwertbar sein sollten, so vermag das Verwaltungsgericht angesichts eines Reinvermögens des Kreditnehmers von zumindest 30 Millionen Euro, eine fehlende Bonität des Alleingesellschafters für den verfahrensgegenständlichen Kredit nicht zu erkennen.

Letztlich spricht auch der Umstand, dass die Darlehenssumme durch Übertragung von Gesellschaftsanteilen getilgt wurde, für die Rückzahlungs- und dabei fehlende Zuwendungsabsicht der Beschwerdeführerin bei Vergabe des Kredits. Dass die Fälligkeit des Darlehens in den Zeitraum einer abgabenrechtlichen Außenprüfung der Beschwerdeführerin gefallen ist, kann nach Ansicht des Verwaltungsgerichts als Zufall angesehen werden. Den Zeitpunkt einer allfälligen abgabenrechtlichen Prüfung konnte die Beschwerdeführerin bei Abschluss des Kreditvertrags mit ihrem Gesellschafter nicht vorhergesehen haben. Allein aus diesem Umstand kann eine mangelhafte Bonität des Kreditnehmers und eine Zuwendungsabsicht der Beschwerdeführerin nicht abgeleitet werden.

Der Zeitraum von etwa zwei Monaten, der zwischen dem Ausbleiben der Zahlung des Darlehensnehmers und der Übertragung der Gesellschaftsanteile an die Beschwerdeführerin anzahlungsstatt, gibt für das Verwaltungsgericht keinen Anlass, am Bestand der Rückzahlungsabsicht zu zweifeln. Die Einbringung offener und fälliger Forderungen nimmt auch zwischen Fremden eine gewisse Dauer in Anspruch.

Das erkennende Verwaltungsgericht geht angesichts der genannten Umstände davon aus, dass Darlehensnehmer über ausreichende Bonität für die Aufnahme eines Darlehens in der

genannten Höhe verfügte und daher von einer bestehenden Rückzahlungsabsicht der Darlehensvertragsparteien aus.

Die Beschwerdeführerin hat mit dem Alleingesellschafter einen höheren Kreditzins, nämlich 3,5 Prozent vereinbart, als sie selbst an ihre finanzierende Bank zu leisten hatte (2,2 Prozent über den Euribor 3 Monate). Die jeweiligen Zinsen ergeben sich aus den entsprechenden, im Akt vorliegenden Kreditverträgen.

Die Österreichischen Nationalbank weist (<https://www.oenb.at/isaweb/report.do?report=2.8>) für die Jahre 2014 bis 2017 bei Krediten für Konsum und sonstige Zwecke Zinsen in Höhe von 3,67 Prozent (2014) bis 3,07 Prozent (2017) aus. Das Verwaltungsgericht geht vor diesem Hintergrund von der Angemessenheit der vereinbarten Zinsen aus.

Die Bewertung der Gesellschaftsanteile für die Übertragung an Zahlungsstatt im Jahr 2018 an die Beschwerdeführerin zur Tilgung des Kredits ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens und wird daher seitens des Verwaltungsgerichts nicht beurteilt.

Die Höhe und der Zeitpunkt der seitens der Beschwerdeführerin in Zusammenhang mit der stillen Gesellschaft übertragenen Beträge ergibt sich aus den vorgelegten Akten und gehen die Verfahrensparteien übereinstimmen von der Richtigkeit dieser Angaben aus. Das Verwaltungsgericht folgt diesen glaubhaften Angaben.

Hinsichtlich der von der stillen Gesellschaft erfassten Wertpapiere ist anzumerken, dass es sich dabei um solche handelt, die mit großem Risiko behaftet sind. Dies ergibt sich aus den glaubhaften, im Akt befindlichen Informationen der Deutschen Bank. Demnach ist das Produkt für Privatkunden bestimmt, die das Ziel der überproportionalen Teilnahme an Kursveränderungen und/oder der Absicherung verfolgen und einen kurzfristigen Anlagehorizont haben. Die Papiere werden dort der höchsten Risikoklasse zugerechnet und es wird eine Behaltdauer von einem Tag empfohlen.

Für das Verwaltungsgericht ist nicht ersichtlich, wofür die Beschwerdeführerin, so sie selbst die Absicht hatte, in derartige Hochrisikowertpapiere zu investieren, einer Beteiligung am Portfolio des Alleingeschafters überhaupt bedarf. Nach dem vorliegenden Depotauszug wurde zum Zeitpunkt der Investition lediglich ein Wertpapier gehalten. Die Beschwerdeführin hätte ohne großen Aufwand selbst in dieses Wertpapier ohne Umweg über eine Gesellschaft investieren können. Dabei wären ihr eventuelle Kursgewinne in vollem Umfang und nicht nur in einem für sie, wie im Gesellschaftsvertrag vorgesehen, im Verhältnis zur Investition unvorteilhaften Ausmaß zugekommen.

Es ist auch nicht erkennbar, welches der Beschwerdeführerin nicht zugängliche Knowhow für Wertpapierspekulation sie im Rahmen der stillen Gesellschaft zu ihren Gunsten hätte nutzen

können, wo doch der Depotinhaber gleichzeitig auch Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin war, dessen Wissen ihr ohnedies zur Verfügung stand.

Zwischen Fremden würde nach der Überzeugung des erkennenden Gerichts auch keinesfalls eine Vereinbarung zur Profitaufteilung entsprechend der historischen Anschaffungskosten von Hochrisikowertpapieren abgeschlossen, wenn bereits bei Vertragsschluss und noch mehr bei Zahlung des Beteiligungsbetrages den Vertragsparteien bewusst sein musste, dass die zu diesem Zeitpunkt auf dem Depot befindlichen Papiere erheblich an Wert eingebüßt hatten. Die Wertentwicklung ist der im Akt befindlichen Übersicht zum entsprechenden Wertpapier für das Jahr 2015 entnommen.

Eine Vereinbarung anhand der Anschaffungspreise bei einem Wertpapier, dessen empfohlene Behaltedauer bei einem Tag liegt und das gerade einen kurzfristigen Anlagehorizont ansprechen möchte, wäre nach Ansicht des Verwaltungsgerichts zwischen Fremden nicht zustande gekommen.

Nicht fremdüblich ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichts die Aussage in Punkt IV. des Gesellschaftsvertrags, wonach die Gewinnzuweisung an die Beschwerdeführerin mit 30 Prozent dem „Verhältnis der Einlage zum Gesamtwert des Wertpapierdepots“ entspräche. Dass Fremde in derartiger Weise eine objektiv unrichtige Feststellung in einem der zentralen Vertragspunkte treffen würden, ist nicht anzunehmen. Tatsächlich ergibt sich dieses Verhältnis nicht einmal bei Zugrundelegung der Anschaffungskosten (laut Punkt I des Gesellschaftsvertrages). Diesfalls läge es bei circa 6:3. Noch weniger würde sich eine solche Aufteilung unter Beachtung der tatsächlichen Werte im Zeitpunkt des Vertragsschlusses oder der Einzahlung ergeben.

Nach Punkt V. des Gesellschaftsvertrages verzichteten beide Vertragsparteien bis Ende 2016 auf die Kündigung desselben. Der im verwaltungsgerichtlichen Akt vorhandene Kontoauszug des Wertpapierdepots weist am 15. Juni 2016 eine letzte Umbuchung aus. Danach beträgt der Schlusssaldo Null Euro. Dokumente und Vereinbarungen zur Beendigung der Gesellschaft wurden im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht vorgelegt. Dass Fremde entgegen der klaren Vereinbarung eines Kündigungsverzichts im Gesellschaftsvertrag bei (verlustträchtigen) Investitionen in Millionenhöhe stillschweigend und ohne gegenseitige Endabrechnung die Gesellschaft faktisch beenden, erscheint für das Verwaltungsgericht wenig glaubhaft.

Insgesamt kommt das Verwaltungsgericht hinsichtlich der Errichtung einer stillen Gesellschaft zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Alleingesellschafter nach dem Gesellschaftsvertrag vom 27. Februar 2015 zum Schluss, dass dies nicht in einer Weise gestaltet und tatsächlich ausgeführt worden ist, wie es unter einander fremd gegenüberstehenden Personen der Fall gewesen wäre.

Dafür, dass die gesamte überlassene Summe von drei Millionen Euro unter Zuwendungsabsicht übergeben wurde, spricht insbesondere, dass der Betrag dem Alleingesellschafter zu freien Verfügung stand und dieser aus dem Depot – trotz erheblicher Verluste - auch tatsächlich Beträge entnommen hat, ohne hierfür, wie im Gesellschaftsvertrag angegeben, Wertpapierinvestitionen vorzunehmen. Dies entspricht auch nicht dem Punkt I des Gesellschaftsvertrages, demgemäß eine Erhöhung des Wertpapierdepots um drei Millionen Euro beabsichtigt sei. Die Entnahme der Beträge ergibt sich aus den vorliegenden Depotauszügen und wurde seitens der Beschwerdeführerin bzw. deren Alleingesellschafter im Rahmen des Erörterungstermins auch bestätigt. Zur Verwendung der Summe konnten keine Angaben gemacht werden.

Dass Kapitalertragsteuer entrichtet oder vom Alleingesellschafter eingefordert worden wäre, wurde seitens der Beschwerdeführerin weder vorgebracht noch ergeben sich dafür Anhaltspunkte im verwaltungsgerichtlichen Akt. Das Verwaltungsgericht geht daher davon aus, dass die Beschwerdeführerin die Kapitalertragsteuer getragen hat.

Das Abgabenkonto der Beschwerdeführerin weist keine langfristigen hohen Rückstände auf und sie erwirtschaftete, basierend auf ihren Körperschaftsteuerbescheiden, in den vergangenen Jahren regelmäßig Gewinne. Das Verwaltungsgericht geht daher davon aus, dass eine unmögliche oder erschwerte Durchsetzbarkeit der Abfuhr der Kapitalertragsteuer bei der Beschwerdeführerin nicht vorliegt. Dies wird durch die im Akt befindliche Übersicht über das Immobilienportfolio der Beschwerdeführerin bestärkt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung bzw. Stattgabe)

Verfahrensgegenständlich ist zunächst die Behandlung des seitens der Beschwerdeführerin an ihren Alleingesellschafter vergebenen Darlehens von fünf Millionen Euro.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH bedarf es, wenn zu vermuten ist, dass auf Grund des zwischen einem Gesellschafter und der Gesellschaft bestehenden Naheverhältnisses Zahlungen erfolgten, die an einen Außenstehenden nicht unter den gleichen Bedingungen geleistet worden wären, der Prüfung, worin der dem Gesellschafter dadurch allenfalls zugewendete Vorteil besteht (vgl. VwGH 8. Oktober 2020, Ra 2019/13/0075 mwN).

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. Diesfalls lägen verdeckte Ausschüttungen vor (vgl. VwGH 26. Februar 2015, 2015/15/0277 mwN).

Ob verdeckte Ausschüttungen anzunehmen sind, hängt vor allem 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 (vgl. VwGH 26. Februar 2015, 2015/15/0277 mwN).

Dies hängt vom Gesamtbild der jeweils im Einzelfall gegebenen Verhältnisse ab, wobei der Ernstlichkeit der Rückzahlungsabsicht hinsichtlich der von der Gesellschaft empfangenen Beträge sowie der Bonität des Gesellschafters besondere Bedeutung zukommt (vgl. VwGH 8. Oktober 2020, Ra 2019/13/0075 mwN).

Nicht entscheidend ist hingegen die fehlende Fremdüblichkeit einzelner Umstände der Darlehenshingabe (vgl. wiederum VwGH 26. Februar 2015, 2015/15/0277).

Nach dem festgestellten Sachverhalt konnte die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Darlehensvergabe von ausreichender Bonität des Gesellschafters ausgehen, da sein Vermögen ein Mehrfaches der Darlehenssumme betrug. Zudem bestand eine Vereinbarung zur Besicherung des kreditierten Betrages, welche schließlich im Jahr 2018 auch tatsächlich zum Tragen kam. Nach dem festgestellten Sachverhalt ist von einer ernstlichen Rückzahlungsabsicht auszugehen und sind die vereinbarten Zinsen als angemessen anzusehen.

Eine verdeckte Ausschüttung im Zusammenhang mit der Vergabe des verfahrensgegenständlichen Darlehens an den Alleingesellschafter kann unter Beachtung der dargestellten, aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgeleiteten, Grundsätze nicht angenommen werden. Infolge dessen war der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Haftung für Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer 2014 stattzugeben, weil eine die Haftung der Beschwerdeführerin auslösende Kapitalertragsteuerschuld ihres Alleingesellschafters ohne korrespondierende Ausschüttung im Jahr 2014 nicht bestanden hat.

Das Verwaltungsgericht hat daher dem Beschwerdebegehren insoweit entsprechend, den angefochtenen Bescheid betreffend Haftung für Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer 2014 spruchgemäß aufzuheben.

In Bezug auf den angefochtenen Bescheid betreffend Haftung für Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer 2015 ist der Vertrag über die Bildung einer stillen Gesellschaft vom 27. Februar 2015 und dessen tatsächliche Umsetzung zu beachten. Dabei ist zunächst auf § 179 UGB idF GesbR-RG, BGBl I 83/2014 zu verweisen. Wer sich als stiller Gesellschafter am Unternehmen oder Vermögen eines anderen mit einer Vermögenseinlage beteiligt, hat nach dieser Bestimmung die Einlage so zu leisten, dass sie in das Vermögen des anderen übergeht.

Der Vertragspartner des Stillen muss seit Inkrafttreten des GesbR-RG nicht mehr ein Unternehmen betreiben; es ist grundsätzlich ausreichend, wenn dieser ein Unternehmen oder

sonstiges Vermögen innehat, welches ein Mindestmaß an Verwaltung erfordert und potentiell Gewinne abwerfen kann (*Hochedlinger* in *Artmann* (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch: Kommentar - Band 13 (2019) zu § 179 UGB Rz 7 mwN). Grundsätzlich wäre damit die Beteiligung der Beschwerdeführerin am Vermögen ihres Alleingesellschafters in Form einer stillen Gesellschaft unternehmensrechtlich möglich.

Steuerrechtlich ist aber zu beachten, dass die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Mitgliedern als betriebliche Vorgänge nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraussetzt, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Es ist zu prüfen, ob die Zuwendung nach ihrem "inneren Gehalt" ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Im letzteren Fall ist die Leistung - ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung z.B. als Darlehen oder stille Beteiligung - als verdeckte Einlage anzusehen (VwGH 19. März 2013, 2009/15/0215). Dies muss auch im Fall einer stillen Beteiligung der Gesellschaft an der Vermögensverwaltung ihres Gesellschafters gelten. Im gegenständlichen Fall ist sohin das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung durch die Beschwerdeführerin an ihren Alleingesellschafter zu untersuchen.

Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, was an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln ist (vgl. VwGH 31. Jänner 2018, Ra 2015/15/0006), wobei auch darauf Bedacht zu nehmen ist, wie ein gewissenhafter, nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nehmender Geschäftsleiter gehandelt hätte (vgl. VwGH 3. März, Ra 2020/15/0031 mwN).

Nach dem im Rahmen der freien Beweiswürdigung ermittelten Sachverhalt steht fest, dass die verfahrensgegenständliche stille Beteiligung der Beschwerdeführerin an der privaten Vermögensverwaltung ihres Alleingesellschafters einem Fremdvergleich im Sinne der Rechtsprechung nicht standhält.

Eine der Voraussetzungen für die Beurteilung eines Sachverhaltes als verdeckte Ausschüttung ist eine subjektive, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, die - im Rahmen der Beweiswürdigung - aus den Umständen erschließbar sein kann (vgl. VwGH 19. April 2018, Ra 2017/15/0039 mwN).

Zu diesem Punkt ist in der Sachverhaltserhebung durch das Verwaltungsgericht festzustellen gewesen, dass die Hingabe von Vermögensvorteilen, nämlich des Betrages von drei Millionen Euro, an den Alleingesellschafter unter entsprechender Zuwendungsabsicht erfolgt ist. Eine verdeckte Ausschüttung dieser Summe liegt damit vor.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Verdeckte Ausschüttungen zählen zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen (vgl. VwGH 5. Februar 2021, Ro 2019/13/0027 mwN).

Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen gemäß § 27a EStG 1988 in der für das Jahr 2015 geltenden Fassung einem besonderen Steuersatz von 25 Prozent.

Die Kapitalertragsteuer ist im Zeitpunkt des Zufließens von Kapitalerträgen abzuziehen (§ 95 Abs. 4 EStG 1988). Bei verdeckten Ausschüttungen ist der Zufluss nach Maßgabe des § 19 Abs. 1 EStG 1988 anzunehmen (VwGH 26. Juni 2014, 2011/15/0028).

Ein Betrag ist gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann. Dieser Zeitpunkt liegt im gegenständlichen Fall im März 2015.

Bei verdeckten Ausschüttungen ist zu beachten, ob die ausschüttende Körperschaft auch die auf die Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer trägt oder ob sie diese auf den begünstigten Gesellschafter überwälzt. Trägt die Körperschaft die Kapitalertragsteuer, dann ist auch darin eine Vorteilszuwendung gelegen, sodass beim Gesellschafter im Rahmen seiner Einnahmen aus der Gewinnausschüttung auch bei der auf Basis der Einnahmen vorzuschreibenden Kapitalertragsteuer dieser Vorteil einzubeziehen ist (vgl. VwGH 11. Juni 2021, Ro 2020/13/0005, mwN).

Nach dem festgestellten Sachverhalt hat die Beschwerdeführerin die Kapitalertragsteuer getragen. Im Sinne der genannten Rechtsprechung war dieser Vorteil einzubeziehen, sodass der im angefochtenen Bescheid für das Jahr 2015 vorgesehene Haftungsbetrag zu Recht besteht.

Gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach § 95 Abs. 1 EStG 1988 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Nach dem festgestellten Sachverhalt kann nicht angenommen werden, die Kapitalertragsteuer sei bei der Beschwerdeführerin nicht oder nur erschwert durchsetzbar. Sihin erweist sich die

Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin im Haftungswege für die Kapitalertragsteuer 2015 durch die belangte Behörde als rechtmäßig.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass selbst bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 95 Abs. 4 EStG 1988 es im Ermessen der belangten Behörde gelegen wäre, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht wird oder eine Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt (vgl. VwGH 28. Mai 2015, Ro 2014/15/0046).

Sohin war die Beschwerde gegen Bescheid betreffend Haftung für Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer 2015 erhobene Beschwerde spruchgemäß abzuweisen.

3.2. 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.

Das gegenständliche Erkenntnis folgt der zitierten reichhaltigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt damit nicht vor.

Linz, am 23. März 2023