

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***6***, über die Beschwerde vom 27. Februar 2012 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Wien 1/23, nunmehr Finanzamt Österreich, vom 20. Dezember 2011, Steuernummer: ***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Anlässlich einer bei der Beschwerdeführerin, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, durchgeführten Außenprüfung, welche den Prüfungszeitraum 2008 und 2009 umfasste, wurde folgende beschwerdegegenständliche Feststellung getroffen (s. Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung vom 2. Dezember 2011):

*„Darlehen ***2***:*

Dem Gesellschafter-Geschäftsführer wurde ein Kontokorrentrahmen in Höhe von € 100.000,00 eingeräumt.

Davon wurden im Jahr 2008 € 80.000,00 ausbezahlt.

Fremdübliche Rückzahlungsvereinbarungen wurden nicht getroffen. Rückzahlungen konnten bis dato nicht festgestellt werden. Die im Abgabenrecht geforderte Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, die im gegenständlichen Fall zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer und der geprüften Gesellschaft besteht, wurde somit nicht

erfüllt, da sie einem Fremdvergleich nicht standhält.

Aufgrund oben dargestelltem Sachverhalt war das Verrechnungskonto (Darlehenskonto) aufzulösen und als verdeckte Gewinnausschüttung zu betrachten.“

Das Finanzamt folgte dieser Feststellung der Außenprüfung und zog die Beschwerdeführerin mit Haftungsbescheid gemäß § 95 EStG 1988 zur Haftung für die Kapitalertragsteuer (Euro 26.667,00 im Jahr 2008 und Euro 933,00 im Jahr 2009) heran. Dieser Bescheid ist undatiert.

Mit Schreiben vom 27. Februar 2012 erhob die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen diesen der steuerlichen Vertretung am 23. Dezember 2011 zugestellten Bescheid und führte begründend folgendes aus:

*„In den Bilanzen zu den Stichtagen der jeweils geprüften Jahre bestanden Forderungen gegenüber dem 70%-igen Gesellschafter ***2***. Die Betriebsprüfung hat den zwischen der Beschwerdeführerin und dem Gesellschafter abgeschlossenen Darlehensvertrag als nicht fremdüblich angesehen und als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt.*

*Die Beschwerdeführerin räumte Herrn ***2*** einen Kontokorrentrahmen ein. Die Betriebsprüfung hat die Rückzahlungsvereinbarungen dieses Vertrages als nicht fremdüblich beurteilt. Der Vertrag beinhaltet allerdings Vereinbarungen über die Höhe, die Verzinsung und die Laufzeit. Herr ***2*** verfügt über eine ausgezeichnete Bonität. Es besteht daher auch vor dem Hintergrund der Ausführungen in den Körperschaftsteuerrichtlinien kein Grund, die Fremdüblichkeit der Vereinbarung anzuzweifeln.*

Soweit wir dies überblicken können, hat die Rechtsprechung bei ähnlich gelagerten Fällen bisher immer nur dann eine verdeckte Ausschüttung angenommen, wenn sich die wirtschaftliche Situation des Schuldners nachträglich verschlechtert hat und die Gesellschaft auf Kündigungs- und Eintreibungsmöglichkeiten verzichtet hat (VwGH 24.9.2008, 2008/15/0110).“

Mit Schreiben vom 10. Mai 2012 wurde ergänzend zur Beschwerde vom 24. Februar 2012 und einer Besprechung vom 2. Mai 2012 Folgendes vorgebracht: *„Insoweit der Kontokorrentrahmen seitens Herrn ***2*** ausgenutzt wurde und nicht aus Eigenmittel ausgeglichen wird, dienen laufende Ausschüttungen der Gesellschaft zur Abdeckung des Saldos.“*

Mit Schreiben vom 19. November 2013 nahm die Betriebsprüfung wie folgt zur Beschwerde Stellung:

*„Zur vorgelegten Kontokorrentvereinbarung („Einräumung eines Kontokorrentrahmens an Herrn ***2***“ vom 13.05.2005) ist grundsätzlich festzuhalten, dass mit einer kontokorrentmäßigen Verrechnung im Allgemeinen eine Vereinfachung in der Verrechnung der beiderseitigen Forderungen und Leistungen erzielt werden soll. Da im gegenständlichen Fall die Salden im Prüfungszeitraum jedoch nicht ausgeglichen wurden, sondern die Forderungen der Beschwerdeführerin im geprüften Zeitraum angestiegen sind, kann nicht von einem Kontokorrentkonto im eigentlichen Sinn ausgegangen werden. Die Vereinbarung erfüllt somit*

*eindeutig eine Kreditierungsfunktion. Bei der steuerlichen Beurteilung von Darlehensgewährungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer sind laut Judikatur die Kriterien der Angehörigenjudikatur - Publizität, Klarheit und Fremdüblichkeit anzuwenden. Das wesentlichste Kriterium dabei ist die Fremdüblichkeit der Darlehensgewährung hinsichtlich Verzinsung, Laufzeit, Tilgung, Sicherheiten, Bonität etc. Die vorgelegte und im Berufungsverfahren strittige Vereinbarung über die Einräumung eines Kontokorrentrahmens von bis zu € 100.000,00 erfüllt nach Ansicht des Finanzamtes aus folgenden Gründen nicht das Kriterium der Fremdüblichkeit. Zwar beinhaltet der Vertrag Vereinbarungen über die Höhe und die Verzinsung. Eine konkrete Rückzahlungsvereinbarung und ein bestimmter Rückzahlungstermin fehlen aber. Betreffend die vereinbarten Sicherheiten, das ist hier der Zahlungsanspruch des Herrn ***2*** auf Grundlage seines Geschäftsführervertrages mit der ***4*** Konzertveranstaltungs GmbH, ist festzuhalten, dass dieser Zahlungsanspruch auch als Sicherheit für andere Kontokorrentvereinbarungen des Herrn ***2*** mit verbundenen Unternehmen der Beschwerdeführerin dient. Von einer fremdüblichen, im Sinne einer banküblichen Sicherheit kann daher nicht gesprochen werden. Zur Bonität im Zeitpunkt der Darlehensgewährung als wesentlichstem Kriterium der Fremdüblichkeit, ist anzumerken, dass die ausgezeichnete Bonität des Herrn ***2*** in der Berufung lediglich behauptet worden ist. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse hat das Finanzamt daher in Übereinstimmung mit der Betriebsprüfung eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung angenommen und die Darlehensgewährung an sich als verdeckte Ausschüttung qualifiziert.“*

Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin brachte mit Schreiben vom 20. März 2014 folgende Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung und Ergänzung zur Beschwerde ein:

„Annahme einer verdeckten Ausschüttung

In der RZ 568 (früher RZ 751) KStR 2013 ist u.a. das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers zu Lasten der Körperschaft als Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung genannt. Es muss somit eine Vermögensminderung bei der Körperschaft gegeben sein. Tatsächlich gab es bei der Gesellschaft keine Vermögensminderung. Die offene Forderung war in vollem Umfang werthaltig und wurde im Jahr 2009 mit 2.800 € verzinst.

*Der zum Stichtag 31.12.2009 offene Außenstand hat Herr ***2*** inkl. aufgelaufener Zinsen im Dezember 2013 zurückgezahlt (Anlage 1). Die Gesellschaft hatte somit weder durch entgangene Zinsen noch durch den endgültigen Abgang von Kapital einen Vermögensverlust zu erleiden. Ebenso wenig hatte Herr ***2*** einen Vermögenszuwachs zu verzeichnen, da den zugeflossenen Kontokorrentbeträgen Verbindlichkeiten an die Gesellschaft in gleicher Höhe gegenüberstanden.*

In der RZ 568 (früher RZ 751) KStR 2013 ist u.a. das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung als Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung genannt. Die Gesellschaft muss eine ausdrücklich auf

Vorteilsgewährung an den Gesellschafter gerichtete Willensentscheidung getroffen haben. Dies ist aber hier gerade nicht der Fall. Durch den Abschluss von Verträgen hat die Gesellschaft deutlich gemacht, dass die erfolgten Zahlungen an den Gesellschafter als - wohlgerneht werthaltige - Forderungen zu sehen sind und nicht als Vermögenszuwendung an den Gesellschafter. Im Übrigen kommt es auch auf eine Gesamtbetrachtung an (VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179). Gemäß RZ 720 (früher 902) KStR 2013 kann die Darlehenshingabe als solche verdeckte Ausschüttung sein. Dies ist bspw. der Fall, wenn die Darlehensrückzahlung nur vorgetäuscht wird bzw. von vorneherein nicht gewollt ist (VwGH 5.10.1993, 93/14/0115) oder bereits bei Zuzählung (z.B. wegen mangelnder Bonität des Gesellschafters) praktisch unmöglich ist (vgl. VwGH 22.10.1991, 91/14/0020). Dem Fehlen eines bestimmten Rückzahlungstermins bzw. dem Fehlen einer Rückzahlungsvereinbarung (nicht bei Kontokorrentverhältnissen) kann Indizwirkung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung zukommen.

Die KStR verlangen aus gutem Grund keinen bestimmten Rückzahlungstermin oder eine Rückzahlungsvereinbarung bei Kontokorrentverhältnissen. Auch bei einem Bankkonto mit Kontokorrentrahmen sind diese Vertragsbestandteile nicht zwingend.

Bonität der Schuldner

Im Erkenntnis vom 28.4.2009, 2004/13/0059 stellt der VwGH fest: „Das Fehlen von Vereinbarungen über den Rückzahlungszeitpunkt ermöglicht der Gesellschaft die jederzeitige Fälligestellung des Saldos und vermag eine Annahme der erwähnten Art (gemeint ist die Annahme einer Kapitalzuwendung, Anm.) daher ebenfalls noch nicht zu begründen. Es verbleiben somit die Gesichtspunkte des ständigen Anwachsens der Forderung und ihrer absoluten Höhe sowie des Fehlens von Sicherheiten. Diese Gesichtspunkte sind im Hinblick auf die Frage, ob eine Rückzahlungsabsicht bestand und ob die Verbuchung von Forderungen in der vollen Höhe der strittigen Differenzbeträge korrekturbedürftig war, geeignet, verdeckte Ausschüttungen in der Form von Vermögensverschiebungen zugunsten des Beschwerdeführers zu begründen. Im vorliegenden Fall hätte es dazu aber einer Auseinandersetzung mit der Bonität des Beschwerdeführers bedurft“.

Die Betriebsprüfung hat sich im vorliegenden Fall nicht mit der Bonität des Schuldners befasst. Die Bonität von Herrn ***2*** kann man als hervorragend bezeichnen. Er hatte gemäß den entsprechenden Einkommensteuerbescheiden ein Nettoeinkommen 2006 in Höhe von 68.593, 2007 63.262, 2008 von 59.553 und 2009 von 58.720 €. In der Beilage erhalten Sie Auszüge über die Abfragen der Insolvenzdatei ab 2005 mit 0 Einträgen (Anlage 2). Daneben hat Herr ***2*** den Anspruch auf Ausschüttungen gegenüber sowie das anteilmäßige Eigentum an drei kapital- und ertragstarken Gesellschaften, nämlich der ***4***

Konzertveranstaltungsgesellschaft m.b.H., der Beschwerdeführerin und der ***5*** Betriebs GmbH. Ausschüttungsfähige Bilanzgewinne sind in beträchtlicher Höhe vorhanden. Alleine die Bilanzgewinne der ***4*** Konzertveranstaltungsgesellschaft m.b.H. betrugen:

Bilanzgewinn zum 31.12.2006	912.896
-----------------------------	---------

Bilanzgewinn zum 31.12.2007	1.107.212
Bilanzgewinn zum 31.12.2008	1.566.818
Bilanzgewinn zum 31.12.2009	1.158.825
Bilanzgewinn zum 31.12.2010	1.800.672
Bilanzgewinn zum 31.12.2011	1.501.610
Bilanzgewinn zum 31.12.2012	2.035.948

*Da die Rückzahlungsabsicht nicht nur dokumentiert, sondern die Rückzahlung auch tatsächlich erfolgt ist, die Bonität des Schuldners als ausgezeichnet beurteilt werden kann und die Gesellschaft weder einen Schaden infolge entgangener Erträge noch eines Vermögensverlusts zu erleiden hatte, ist die Auszahlung von Verrechnungsgeldern an Herrn ***2***, als - wohlgemerkt werthaltige - Forderung anzuerkennen.*

Fremdüblichkeit der Verträge

Vereinbarung über Sicherheiten

*In den vorliegenden Verträgen gewährt Herr ***2*** der Beschwerdeführerin seinen Zahlungsanspruch aus dem Geschäftsführerverhältnis mit der ***4*** Konzertveranstaltungs gesellschaft m.b.H. als Sicherheit. In Analogie zur Aussage in RZ 721, letzter Satz KStR („so sind zB im Konzern Darlehensgewährungen nicht allein deshalb eine verdeckte Ausschüttung, weil für sie keine Sicherheit vereinbart wurde, sofern die Konzernbeziehung für sich gesehen schon eine Sicherheit bedeutet“) kann davon ausgegangen werden, dass diese eine ausreichende Sicherheit darstellt.*

Vereinbarung über Tilgungen

Gemäß RZ 720 KStR kommt dem Fehlen dieser Vereinbarung bei Kontokorrentverhältnissen keine Indizwirkung zu: „Dem Fehlen eines bestimmten Rückzahlungstermins bzw. dem Fehlen einer Rückzahlungsvereinbarung (nicht bei Kontokorrentverhältnissen) kann Indizwirkung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung zukommen“

Vereinbarung über Zinsfälligkeiten

Der Hinweis auf die Basis des in einem Kalenderjahr durchschnittlich vorhandenen Außenstandes stellt jedenfalls eine Vereinbarung einer jährlichen Zinsfälligkeit dar. Tatsächlich wurde die Verzinsung auch einmal jährlich durchgeführt. Gemäß RZ 721 ist das Gesamtbild der Verhältnisse entscheidend. Das Fehlen eines einzelnen Merkmales führt nicht für sich alleine zum Nichtbestehen einer Fremdüblichkeit. Im bereits zitierten Erkenntnis vom 28.4.2009, 2004/13/0059 stellt der VwGH fest, dass die Gesichtspunkte des Anwachsens der Forderung und das Fehlen von Sicherheiten im Zusammenhang mit der Bonität des Schuldners zu sehen ist. Wir haben bereits nachgewiesen, dass die Bonität im vorliegenden Fall hervorragend war und verweisen auf die obigen Ausführungen. Bei Kontokorrentverträgen, wie dem vorliegenden, kommt der Vereinbarung über Rückzahlungen nur geringe Bedeutung zu. Da die Bonität der

Schuldner in sehr hohem Ausmaß gegeben ist, ist auch der Ausgestaltung der Sicherheiten und anderer Vertragsinhalte nicht allzu große Bedeutung zuzumessen. Auch eine Bank verlangt bei Kreditvergabe unterschiedliche Sicherheiten, abhängig von der jeweiligen Bonität des Kreditwerbers. Dies ist auch im vorliegenden Fall geschehen, der Vertrag ist daher als fremdüblich anzuerkennen.

Beweis für das gesamte Vorbringen:

- Auszüge aus der Insolvenzdatei betreffend Herrn ***2****
- Einvernahme von Herrn ***2***, per Adresse ***4*** Konzertveranstaltungs GmbH, ***7***;*
- Die bisher und in dieser Stellungnahme vorgelegten Beilagen (Anlagen), insbesondere wie aus dem Anlagenverzeichnis ersichtlich;*
- Bisheriger Akteninhalt;*
- Weitere Beweise ausdrücklich vorbehalten.*

Zusammenfassung und Antrag

*Wir stellen daher den Antrag, die Gesellschafterverrechnungsgelder der Beschwerdeführerin an deren Gesellschafter ***2*** aus folgenden (unten zusammengefasst dargestellten) Gründen als fremdüblich anzuerkennen und daher nicht als „verdeckte Gewinnausschüttungen“ einer gesonderten Steuerpflicht zu unterwerfen:*

- Es ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin keinerlei Vermögensminderung erfahren hat. Die Verrechnungsforderungen an den Gesellschafter wurden durch Bezahlung von Herrn ***2*** im Dezember 2013 beglichen. Durch Verzinsung der Konten entstand der Gesellschaft auch kein Nachteil durch entgangene Erträge. Dadurch fehlt es auch am objektiven Tatbild für eine verdeckte Ausschüttung.*
- Die Bonität des Kreditnehmers war und ist nach wie vor ausgezeichnet, so dass dem Vertragsbestandteil der Besicherung keine entscheidende Bedeutung zugemessen werden kann.*
- Der Gesellschafter hat durch die Inanspruchnahme von Verrechnungsgeldern keine Vermögensvermehrung erfahren, da diese Gelder Schulden des Gesellschafters der Gesellschaft gegenüber in gleicher Höhe darstellen.“*

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 2. Juni 2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und begründete dies wie folgt:

*„Sachverhaltsmäßig steht fest, dass Herr ***2*** - außerhalb des beschwerdegegenständlichen Zeitraumes und nach Abschluss der Außenprüfung - am 19.12.2013 den Betrag von € 117.066,32 als Darlehensrückzahlung an die Beschwerdeführerin rückgeführt hat.*

*Für Herrn ***2*** wurde ein Kontokorrentrahmen iHv € 100.000,00 eingeräumt. Laut der schriftlichen Vereinbarung vom 13.05.2005 wurde eine Verzinsung von 0,25% plus EURIBOR p.a. festgelegt. Die Laufzeit des Kontokorrentrahmens endet mit dem Ausscheiden als Gesellschafter und ist unter Einhaltung einer dreimonatigen Frist jederzeit kündbar. Als*

Sicherheit dient der Anspruch des Herrn ***2*** auf seine Bezüge als Geschäftsführer gegenüber der „***4***“ Konzertveranstaltungs Gesellschaft m.b.H. Es gibt keine weiteren Vertragsbestimmungen.

Wird eine kontokorrentmäßige Verrechnung gemäß § 355 UGB vereinbart, so soll damit eine Vereinfachung in der Verrechnung der beiderseitigen Forderungen und Leistungen erzielt werden. Dagegen hat das Kontokorrent nach heute hM keine Kreditierungsfunktion. Eine solche kommt ihm vielmehr nur als typisch gewollte Konsequenz der Vereinfachungsfunktion zu, soweit und weil sich nämlich die Parteien darin einig sind, dass nicht jedes Debet sofort auszugleichen ist. Da der Saldo im Prüfungszeitraum jedoch nicht ausgeglichen wurde, sondern die Forderung der Beschwerdeführerin im geprüften Zeitraum anstieg, kann nicht von einem Kontokorrentkonto im eigentlichen Sinn ausgegangen werden.

Der Betrag wurde im Prüfungszeitraum weder zurückbezahlt noch wurde er von der Beschwerdeführerin fällig gestellt. Herr ***2*** war 70%iger Gesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin. Da keine gesonderten Vertragsbestandteile mit Vereinbarungen über Sicherheiten, Ratenzahlungen bzw. Rückzahlungsmodalitäten vorliegen, kann in diesem Betrag nicht die Gewährung eines fremdüblichen Darlehens gesehen werden. Es ist von einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung auszugehen.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist das Vorliegen einer fremdüblichen Geldmittelüberlassung anhand der Bonität des Gesellschafters und der eingeräumten Sicherheiten zu beurteilen. Dabei ist stets das Gesamtbild der Umstände entscheidend. Verfügt der Gesellschafter über eine sehr gute Bonität, kommt den Sicherheiten keine entscheidende Bedeutung zu. Verschlechtert sich allerdings im Laufe der Zeit die Bonität des Gesellschafters, kann das unveränderte Fehlen ausreichender Sicherheiten zu einer verdeckten Ausschüttung führen. Ist die Bonität des Gesellschafters hingegen schlecht, muss dies durch die Einräumung entsprechender Sicherheiten (zB eingetragenes Pfandrecht an einer wertäquivalenten Liegenschaft) ausgeglichen werden.

Der vorliegenden Vereinbarung kann als Sicherheit nur der Zahlungsanspruch des Herrn ***2*** auf Grundlage seines Geschäftsführervertrages gegenüber der „***4***“ Konzertveranstaltungs Gesellschaft m.b.H. Bf. entnommen werden. Festzuhalten ist diesbezüglich, dass ein fremder Dritter, bspw. ein Kreditinstitut, im Regelfall auf eine Verpfändung der Bezüge und/oder eine Bürgschaftserklärung naher Angehöriger besteht. Angesichts der Tatsache, dass laut den Ausführungen des Bf. die Geschäftsführerbezüge des Herrn ***2*** zugleich seine Bonität glaubhaft machen sollen, ist von fehlenden Sicherheiten auszugehen.

Weiters deutet die Höhe der möglichen Kreditierung (bis zu € 100.000,00) sowie die unbestimmte Laufzeit - bis zum Ausscheiden als Gesellschafter bei jederzeitiger Kündigungsmöglichkeit binnen 3-Monats-Frist - auf eine fremdunübliche Geldmittelüberlassung hin.

Mangels Sicherheiten ist für das Vorliegen einer fremdüblichen Geldmittelüberlassung daher eine sehr gute Bonität des Gesellschafters erforderlich. Die Beschwerdeführerin verweist

*diesbezüglich auf das Einkommen, künftige Ausschüttungen sowie die Anteile des Gesellschafters an der Beschwerdeführerin, der „***4***“ Konzertveranstaltungs Gesellschaft m.b.H. und der ***5*** Betriebsgesellschaft mbH. Künftige Gewinnausschüttungen sind aber, da sie dem Grunde und der Höhe nach ungewiss sind, bei der Beurteilung der Bonität des Gesellschafters nicht zu berücksichtigen. Der Wert der Geschäftsanteile ist ebenfalls erst im Zeitpunkt der Veräußerung konkretisierbar. Hinsichtlich der „***4***“ Konzertveranstaltungs Gesellschaft m.b.H. und der ***5*** Betriebsgesellschaft mbH ist weiters festzuhalten, dass Herrn ***2*** hier ebenfalls Kredite in erheblicher Höhe gewährt wurden.*

Die Ersparnisse des Gesellschafters sowie vorhandene Schulden, Unterhaltsverpflichtungen etc. im Zeitpunkt der Darlehensgewährung waren bzw. sind der Abgabenbehörde im Detail nicht bekannt. In Anbetracht der Höhe des kreditierten Betrages ist die Bonität im Zeitpunkt der Darlehensgewährung aber als nicht ausreichend zu beurteilen. Das Finanzamt erkennt den Vertrag steuerlich wegen Fremdunüblichkeit dem Grunde nach nicht an.“

Mit Schreiben vom 5. Juli 2017 stellte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin fristgerecht den Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht und brachte als Replik auf die Beschwerde vorentscheidung folgendes vor: „Auch die vom Finanzamt (von der belangten Behörde) ausgeführte Begründung in der Beschwerdevorentscheidung, die auf unsere detaillierten Argumente in der Beschwerde nicht näher eingeht, vermag an der Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides/der angefochtenen Bescheide - soweit diese unserer Standpunkt nicht folgen und der Beschwerde/den Beschwerden keine Folge geben - nichts zu ändern. Die belangte Behörde geht in der Bescheidbegründung nicht nur auf den in der Beschwerde/den Beschwerden dargelegten relevanten Sachverhalt nicht ein, sondern verkennt überdies bzw lässt unter anderem folgende wesentliche Aspekte außer Acht (ganz abgesehen davon, dass die belangte Behörde auch nach mehr als 5 Jahren Verfahrensdauer kein Ermittlungsverfahren durchgeführt hat, wie es die Pflicht zur amtswegigen Wahrheitsforschung und Ermittlungspflicht gemäß § 115 BAO gebieten würde):

In unserer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Finanzamts vom 20. März 2014 gingen wir bereits nochmals umfangreich auf die Beschwerde ein. Um Wiederholungen zu vermeiden, legen wir eine Kopie dieser Stellungnahme dem heutigen Schreiben bei, diese ist im Übrigen auch aus dem Akteninhalt ersichtlich.

*Die Betriebsprüfung hat Verrechnungskonto und Darlehen an den Gesellschafter ***2*** mangels Fremdüblichkeit nicht anerkannt. Die mit Beschwerde bekämpften Bescheide setzten daher Kapitalertragsteuer wegen (vermeintlich) verdeckter Gewinnausschüttung fest. In der Beschwerdevorentscheidung beurteilte das Finanzamt, ohne diesbezügliche Ermittlungen oder Vorhalte, die Bonität der Gesellschafter im Zeitpunkt der Darlehensgewährung einfach als „nicht ausreichend“ und erkennt - wiewohl zu Unrecht - die Verträge wegen Fremdunüblichkeit dem Grunde nach nicht an. Bereits in unserer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Finanzamts vom 20. März 2014 haben wir anhand zahlreicher VwGH-Entscheidungen, die*

unseren Standpunkt untermauern, dargelegt, dass diese Rechtsansicht des Finanzamtes unrichtig ist. Seitdem wurden weitere einschlägige Judikate (so zB. 2011/13/0015 vom 17.12.2014 und 2012/15/0177-6 vom 26.2.2015) veröffentlicht, die unsere Argumente nachdrücklich, eindeutig und klar bestätigen. Im oben zitierten Erkenntnis 2012/15/0177-6 stellt der VwGH etwa fest, dass dann, wenn die Betriebsprüfung annimmt, dass Zahlungen auf Grund eines angeblichen Naheverhältnisses vom Gesellschafter zur Gesellschaft erfolgten..... es der Prüfung bedarf, 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 [..] war. Ob verdeckte Ausschüttungen anzunehmen sind, hängt somit vor allem von der Ernstlichkeit einer Rückzahlungsabsicht hinsichtlich der von den Gesellschaftern empfangenen Beträge ab.“ Festhalten möchten wir an dieser Stelle, dass die Betriebsprüfung die Bonität des Gesellschafters zu keinem Zeitpunkt - weder im Zuge der Betriebsprüfung noch danach - in irgendeiner Form überprüft oder hinterfragt hat, sondern eine „nicht ausreichende Bonität“ lediglich behauptet hat, ohne diese einfach in den Raum gestellte Behauptung trotz mehrjähriger Verfahrensdauer nachvollziehbar zu begründen oder nach objektiven Maßstäben darzulegen. Die Begründung der Beschwerdeentscheidung beinhaltet auf Seite 3 die Aussage, dass die Ersparnisse des Gesellschafters sowie vorhandene Schulden, Unterhaltsverpflichtungen, etc. im Zeitpunkt der Darlehensgewährung der Abgabenbehörde im Detail nicht bekannt seien, in Anbetracht der Höhe der kreditierten Beträge die Bonität im Zeitpunkt der Darlehensgewährung aber ungeachtet dessen als nicht ausreichend zu beurteilen sei und die Verträge daher als nicht fremdüblich anzusehen wären. Warum die Ernsthaftigkeit der Rückzahlungsabsicht nicht gegeben sein soll oder worauf diese Annahme beruht, ist aus den Ausführungen des Finanzamtes in der BVE nicht bzw in keiner Weise zu entnehmen. Diesbezügliche Ermittlungen hat das Finanzamt unterlassen, die Möglichkeit (im Sinne des rechtlichen Gehörs) Umstände darzulegen oder Nachweise vorzulegen, wurde ebensowenig eingeräumt, insofern ist die Rechtsansicht des Finanzamtes auch überraschend. Das Finanzamt hat daher auch den Grundsatz des „Überraschungsverbotes“ verletzt. Genau dieses Vorgehen hat der VwGH im Erkenntnis 2012/15/0177-6 aber gerügt, indem er wie folgt begründet (Zitat): „Die belangte Behörde hat allerdings nicht die Ernstlichkeit einer Absicht auf Rückzahlung bzw. Rückforderung, sondern vielmehr die fehlende Fremdüblichkeit einzelner Umstände der Darlehenshingabe in den Mittelpunkt ihrer Prüfung gestellt und dabei insbesondere fehlende Vereinbarungen hinsichtlich Darlehensrückzahlung, Zinsfälligkeiten und Sicherheiten gerügt. Dass diese Umstände auf das tatsächliche Fehlen einer ernsthaften Rückzahlungsabsicht der Gesellschafterin schließen ließen, zeigt der angefochtene Bescheid jedoch nicht schlüssig auf“. Die Rückzahlungsabsicht ist u.E. mit dem Vertragspunkt, dass „der ausstehende Betrag u.a. mit zukünftigen Gewinnausschüttungen zu verrechnen ist“ ausreichend dokumentiert und jedenfalls durch die Tatsache bewiesen, dass die Beträge - wie auf Seite 2 der Begründung der BVE vom Finanzamt eingeräumt wird - in der Zwischenzeit tatsächlich rückgeführt wurden. In unserer Gegenäußerung vom 20.3.2014 gingen wir auf Seite 3 auf die Bonität des

*Gesellschaftern ein und führten u.a. deren Anspruch auf Ausschüttungen gegenüber sowie das anteilmäßige Eigentum an drei kapital- und ertragstarken Gesellschaften, nämlich der ***4*** Konzertveranstaltungsgesellschaft m.b.H., der Beschwerdeführerin und der ***5*** Betriebs GmbH, als Begründung an. In der Begründung zur BVE erachtet das Finanzamt diese Vermögensgegenstände jedoch als nicht für die Bonitätsbeurteilung tauglich, weil Ausschüttungen dem Grunde und der Höhe nach ungewiss seien und der Wert der Geschäftsanteile erst im Zeitpunkt der Veräußerung konkretisierbar sein soll. Dazu halten wir fest, dass jedes laufende Einkommen, auf Grund dessen die Bonität beurteilt wird, ungewiss ist. Setzte man diese vom Finanzamt angesetzten Maßstäbe bzw. Messlatten an, würde es überhaupt nie eine anerkannte Sicherheit für Kredite geben können. Auch das laufende Gehalt eines Dienstnehmers in aufrechtem Beschäftigungsverhältnis, auf dessen Basis Banken Kredite vergeben, kann bekanntlich jederzeit wegfallen und ist keineswegs „sicher“. Auch der Wert eines als Besicherung für einen Hypothekarkredit dienenden Grundstücks kann dramatisch sinken, usw. Es ist auch nicht richtig, dass der Wert von Geschäftsanteilen erst im Zeitpunkt der Veräußerung konkretisierbar wäre, wie das Finanzamt fälschlich vermeint. Durch anerkannte betriebswirtschaftliche Methoden kann der Wert eines Unternehmens selbstverständlich jederzeit und zu jedem Zeitpunkt berechnet werden (siehe etwa das Fachgutachten KFS/BW1 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder).*

Die BVE ging in ihrer Begründung in keiner Weise darauf ein, dass es für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung eines objektiven Tatbilds bedarf (siehe S 2f. unserer Gegenäußerung vom 20.3.2014, hier der besseren Lesbarkeit wegen nochmals einkopiert und zitiert).

*In der RZ 568 (früher RZ 751) KStR 2013 ist u.a. das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers zu Lasten der Körperschaft als Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung genannt. Es muss somit eine Vermögensminderung bei der Körperschaft gegeben sein. Tatsächlich gab es bei der Gesellschaft keine Vermögensminderung. Die offene Forderung war in vollem Umfang werthaltig und wurden im Jahr 2009 mit 2.800 € verzinst. Der zum Stichtag 31.12.2009 offene Außenstand hat Herr ***2*** inkl. aufgelaufener Zinsen im Dezember 2013 zurückgezahlt (Anlage 1). Die Gesellschaft hatte somit weder durch entgangene Zinsen noch durch den endgültigen Abgang von Kapital einen Vermögensverlust zu erleiden. Ebenso wenig hatte Herr ***2*** einen Vermögenszuwachs zu verzeichnen, da den zugeflossenen Kontokorrentbeträgen Verbindlichkeiten an die Gesellschaft in gleicher Höhe gegenüberstanden. Dieser Begründung ist grundsätzlich nichts Weiteres hinzuzufügen.“*

Die belangte Behörde legte die Beschwerde vom 27. Februar 2012 am 6. Oktober 2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte deren Abweisung als unbegründet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom XX. Februar 1992 gegründet. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum (2008 und 2009) war ***2*** mit 8.760,00 Euro (18,84%) an der Beschwerdeführerin beteiligt. Die Übernahme weiterer Anteile in Höhe von 24.790 Euro (51,16%) erfolgte am XX. August 2010. Die restlichen 30% wurden mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom XX. Jänner 2014 erworben. Alleiniger Geschäftsführer war im Prüfungszeitraum und ist derzeit ***2*** (**8**).

Mit Vertrag vom 13. Mai 2005 räumte die Beschwerdeführerin Herrn ***2*** einen Kontokorrentrahmen bis zu einem Betrag von 100.000 Euro ein. Die Verzinsung sollte laut Vertrag auf Basis des in einem Kalenderjahr durchschnittlich vorhandenen Außenstandes mit einem Zinssatz in Höhe von 0,25 Prozentpunkten über dem EURIBOR erfolgen. Unter Punkt 3. Laufzeit und 4. Sicherheiten wurden folgende Regelungen getroffen:

„3. Laufzeit

*Diese Vereinbarung endet automatisch mit dem Ausscheiden von ***2*** aus der Funktion als Gesellschafter. Eine Kündigung der Vereinbarung ist aber jederzeit mit einer Frist von drei Monaten möglich und der Kredit ist innerhalb von drei Monaten nach Zugang der Kündigung einschließlich der bis dahin aufgelaufenen Zinsen zurückzuzahlen.*

4. Sicherheiten

****2*** gewährt der Beschwerdeführerin seinen Zahlungsanspruch auf Grundlage des Geschäftsführervertrages gegen die ***4*** Konzertveranstaltungs GmbH als Sicherheit.“*

Der von der Beschwerdeführerin eingeräumte Kontokorrentrahmen wurde im Jahr 2008 in Höhe von 80.000 Euro in Anspruch genommen. Zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2009 betrug die Forderung der Beschwerdeführerin 82.200 Euro. Am 19. Dezember 2013 wurde insgesamt ein Darlehensbetrag in Höhe von 117.066,32 Euro an die Beschwerdeführerin rückbezahlt.

Von der belangten Behörde wurde das Kreditkonto in Höhe von 80.000 Euro im Jahr 2008 und in Höhe von 2.800 Euro im Jahr 2009 aufgelöst und als verdeckte Ausschüttung behandelt.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes, den Angaben der Beschwerdeführerin und den vom Bundesfinanzgericht vorgenommenen Firmenbuchabfragen.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

a. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist 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.

Nach § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 EStG 1988 zählen auch verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 haftet der Schuldner der Kapitalerträge dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen u.a. Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. z.B. VwGH 27.5.1999, 97/15/0067).

Das objektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung setzt eine Vermögensminderung bei der Körperschaft voraus. Grundsätzlich können verdeckte Ausschüttungen das Einkommen der Körperschaft in zwei Formen mindern: Zum einen kann die verdeckte Ausschüttung in Form überhöhter (scheinbarer) Aufwendungen auftreten, zum anderen in der Form zu geringer (fehlender) Einnahmen.

Subjektive Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben kann (vgl. z.B. VwGH 3.8.2000, 96/15/0159). Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung sind Wissen und Wollen der vertretungsbefugten Organe der Körperschaft (vgl. *Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 8 Tz 157 unter Hinweis auf VwGH 31.3.2000, 95/15/0056,0065). Sofern die Körperschaft Entnahmen des Gesellschafters (mit)veranlasst, toleriert oder entsprechende Forderungen nicht (mehr) eintreibt, wird das subjektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung verwirklicht.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedarf es in Fällen der vorliegenden Art, wenn - wie hier angenommen - 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. 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 (vgl. VwGH 8.10.2020, Ra 2019/13/0075; VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177). Dies hängt vom Gesamtbild der jeweils im Einzelfall gegebenen Verhältnisse ab (vgl. VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003, 0004), wobei der Ernstlichkeit der Rückzahlungsabsicht hinsichtlich der von der Gesellschaft empfangenen Beträge sowie der Bonität des Gesellschafters besondere Bedeutung zukommt (vgl. mit weiteren Nachweisen VwGH 6.7.2011, 2008/13/0005).

Die belangte Behörde geht in ihrer Argumentation im Wesentlichen davon aus, dass keine konkreten Rückzahlungsvereinbarungen, kein bestimmter Rückzahlungstermin und keine fremdüblichen Sicherheiten vereinbart worden seien. Zudem wurde die Bonität des Gesellschafters im Zeitpunkt der Darlehensgewährung in Anbetracht der Höhe des kreditierten Betrages als nicht ausreichend beurteilt.

Aus dem oben zitierten Vertrag ergibt sich für das Bundesfinanzgericht, dass sowohl die Laufzeit als auch die Sicherheiten fremdüblich geregelt wurden. Die Vereinbarung würde automatisch mit dem Ausscheiden des Darlehensnehmers als Gesellschafter enden und eine Kündigung wäre jederzeit mit einer Frist von drei Monaten möglich, wobei der Kredit innerhalb von drei Monaten nach Zugang der Kündigung einschließlich der bis dahin aufgelaufenen Zinsen zurückzuzahlen ist.

Als Sicherheit wurde ein Zahlungsanspruch auf Grundlage des Geschäftsführervertrages gegen die ****4**** Konzertveranstaltungs GmbH gewährt. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes würde auch das Fehlen ausreichender Sicherheiten für sich allein

nicht den Schluss zulassen, dass die verbuchten Forderungen gegen den Gesellschafter ohne Wert seien (vgl. VwGH 21.10.2015, 2011/13/0096). Das Fehlen von Sicherheiten kann zwar die Annahme rechtfertigen, dass eine Rückzahlung der Forderung wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war, dies allerdings nur bei einer unzureichenden Bonität des Gesellschafters (vgl. VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177). Dass die Bonität des Gesellschafters im Zeitpunkt der Darlehensgewährung von der belangten Behörde als nicht ausreichend beurteilt wurde, ist für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar. Die belangte Behörde stellte in der Beschwerdeentscheidung vom 2. Juni 2017 fest, dass ihr die Ersparnisse des Gesellschafters sowie vorhandene Schulden, Unterhaltsverpflichtungen etc. nicht bekannt waren. Eine Beurteilung der Bonität des Gesellschafters war der belangten Behörde daher gar nicht möglich, worauf von der Beschwerdeführerin zu Recht hingewiesen wurde. Aus den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Nachweisen (Einkommensteuerbescheide des Gesellschafters für die Jahre 2006 bis 2009, Bilanzgewinne der ***4*** Konzertveranstaltungs GmbH) ergibt sich für das Bundesfinanzgericht eine ausreichende Bonität des Gesellschafters zum Zeitpunkt der Kreditgewährung. Eine fehlende Rückzahlungsabsicht des Kredites kann aufgrund der dargelegten Bonität des Gesellschafters nicht unterstellt werden. Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses des verfahrensgegenständlichen Vertrages der Geschäftsführer lediglich mit 18,84% an der Beschwerdeführerin beteiligt war. Es ist nicht davon auszugehen, dass die restlichen Gesellschafter einer fremdunüblichen Kreditgewährung zugestimmt hätten. Im Beschwerdeverfahren wurde zudem vorgebracht und belegmäßig nachgewiesen, dass die Tilgung der Forderung der Beschwerdeführerin am 19. Dezember 2013 durch den Gesellschafter erfolgte.

Auch die Höhe der vereinbarten Verzinsung ist für das Bundesfinanzgericht schlüssig und nachvollziehbar. Von der belangten Behörde wurden dagegen keine Einwendungen vorgebracht.

Da es somit bereits am objektiven Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers zu Lasten der Körperschaft fehlt, stellt die Kreditgewährung der Beschwerdeführerin an ihren Gesellschafter keine verdeckte Ausschüttung dar.

Die im Schreiben vom 20. März 2014 beantragte Einvernahme des ***2*** kann nicht zu einer anderen Beurteilung des Verfahrensgegenstandes führen und ist daher unerheblich. Der Beweisantrag wird gemäß § 183 Abs. 3 BAO abgelehnt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

b. 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.

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes steht im Einklang mit der dazu vom Verwaltungsgerichtshof ergangenen Judikatur. Die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs. 4 B-VG liegen somit nicht vor.

Wien, am 1. August 2024