

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Renate Schohaj in der Beschwerdesache ***1***, vertreten durch ***2***, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt Österreich), betreffend Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2006 bis 2009, jeweils vom 9.1.2012, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen die angefochtenen Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2006 bis 2009 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

II. Der Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2009 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Höhe der festgesetzten Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 und die diesbezüglichen Bemessungsgrundlagen sind dem Körperschaftsteuerbescheid 2006 vom 30.1.2008 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Höhe der festgesetzten Körperschaftsteuer für das Jahr 2007 und die diesbezüglichen Bemessungsgrundlagen sind dem Körperschaftsteuerbescheid 2007 vom 26.8.2009 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Höhe der festgesetzten Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 und die diesbezüglichen Bemessungsgrundlagen sind dem Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 9.3.2010 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Körperschaftsteuer für das Jahr 2009 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die beschwerdeführende GmbH (in der Folge Bf.) gewährte sowohl dem Gesellschafter-Geschäftsführer als auch der weiteren Gesellschafterin sowie einer kroatischen Gesellschaft Darlehen.

Im Rahmen einer für den Zeitraum 2006 bis 2009 bei der Bf. durchgeführten Außenprüfung wurden mit Bericht vom 2.12.2011 zusammengefasst folgende Prüfungsfeststellungen getroffen:

Unter **Tz 1** wurde bezüglich des Geschäftsführerbezuges ausgeführt, dass eine Umbuchung, der ein Verzicht des Geschäftsführers zugrunde liege, in Höhe von Euro 87.416,69 nicht aufgeklärt werden konnte. Dieser Bezug sei als Aufwand bei der geprüften GmbH zu berücksichtigen.

Unter den **Tz 2** und **Tz 3** finden sich Ausführungen zum Verrechnungskonto und Darlehen des Geschäftsführers *****3*****. Diesbezüglich seien fremdübliche Rückzahlungsvereinbarungen nicht getroffen und Rückzahlungen nicht festgestellt worden. Das Verrechnungskonto (Darlehenskonto) sei demnach aufzulösen und als verdeckte Ausschüttung zu betrachten. Eine Gegenverrechnung mit der nach Prüfungsanmeldung vorgenommenen offenen Ausschüttung sei nicht möglich.

Die **Tz 4** betrifft die Darlehensgewährung an ein kroatisches Unternehmen, *****4*****, deren Vorstandsmitglied der Gesellschafter-Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft sei. Laufende Rückzahlungen, die Bezahlung der Zinsen, Einbringungsversuche oder die Erlangung von Sicherheiten haben nicht festgestellt werden können. Im Jahr 2007 sei eine Wertberichtigung des Darlehens in Höhe von 342.448,50 Euro vorgenommen worden. Trotzdem seien im Jahr 2008, in dem abermals eine Wertberichtigung in der Höhe von 157.019,50 Euro erfolgt sei, und 2009 weitere Darlehen gewährt worden. Da keine fremdüblichen Darlehenskonditionen feststellbar seien, sei das Darlehenskonto aufzulösen und als verdeckte Ausschüttung zu betrachten. Die Wertberichtigungen seien gewinnerhöhend aufzulösen.

Wie unter **Tz 5** festgestellt wird, sei überdies die Darlehensgewährung an *****5***** mangels Fremdüblichkeit als verdeckte Ausschüttung zu betrachten und die Wertberichtigung gewinnerhöhend aufzulösen.

Die Ausführungen betreffend das Darlehen an die Gesellschafterin *****6***** unter der **Tz 6** entsprechen jenen in den Tz 2 und 3.

Auf Grund der Feststellungen zu den verdeckten Ausschüttungen in den Tz 2 bis 6 fielen Kapitalertragsteuer und Säumniszuschläge für die Jahre 2006 bis 2009 in folgender Höhe an (**Tz 7**):

	2006	2007	2008	2009
vA Tz 2	10.208,69	21.136,00	5.902,51	101.640,00
vA Tz 3	0,00	194.887,00	26.351,27	36.590,33
vA Tz 4	375.248,50	285.000,00	190.000,00	195.000,00
vA Tz 5	0,00	10.000,00	5.500,00	0,00
vA Tz 6	0,00	0,00	0,00	182.811,36
Summe vA	385.457,19	511.023,00	227.753,78	516.041,69
davon KESt	128.485,60	170.340,83	75.917,85	172.013,72
davon 2% SZ	2.569,71	3.406,82	1.518,36	3.440,27

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüfung an, nahm die Körperschaftsteuerverfahren 2006 bis 2008 wieder auf, erließ am **9. Jänner 2012** die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheide und Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2006 bis 2009 und verwies in der Begründung auf die Feststellungen der vorangegangenen abgabenbehördlichen Prüfung.

In der am **23. Februar 2012** – innerhalb der gemäß Fristerstreckungsantrag vom 7. Februar 2012 bis 15. März 2012 verlängerten Rechtsmittelfrist – dagegen erhobenen **Berufung** (nunmehr Beschwerde) wird betreffend die streitgegenständlichen Sachverhalte Folgendes ausgeführt:

Zu den **Tz 2, 3 und 6** wird ausgeführt, dass der Umstand nicht berücksichtigt worden sei, dass das Verrechnungs- bzw. Darlehenskonto mit einer auf Basis des Jahresabschlusses 2008 beschlossenen Ausschüttung in der Höhe von netto 367.710,99 Euro ausgeglichen worden sei. Der entsprechende Ausschüttungsbeschluss sei am 30. April 2010 und daher vor und unabhängig von der Betriebsprüfung gefasst worden. Die Kapitalertragsteuer sei am 3. Mai 2010 gemeldet und am 31. Mai 2010 bezahlt worden. Die Darlehensvereinbarung zwischen der Bf. und dem Geschäftsführer, der über eine ausgezeichnete Bonität verfüge, sehe einen Kontokorrentrahmen vor und enthalte Vereinbarungen über die Höhe, die Verzinsung und die Laufzeit, weshalb mit Hinweis auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 2008, 2008/15/0110, von Fremdüblichkeit auszugehen sei.

Betreffend die **Tz 4** werde auf die Darlehensgewährung an das kroatische Unternehmen eingegangen, der ein zu verwirklichendes Bauprojekt zugrunde liege. Neben dem Zinsertrag

habe sich die Bf. auch aus der Option des Erwerbs von Gesellschaftsanteilen eine gute Investition erwartet. Da das Projekt nicht wie geplant verwirklicht werden können, sei das Darlehen abgewertet worden. Die Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung seien in diesem Fall deshalb nicht erfüllt, weil der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. bloß der Geschäftsführer der Darlehensnehmerin sei und sich das Vermögen der Bf. nicht zugunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers verringert habe. Die Frage der Darlehensabwertung sei überdies bereits Gegenstand eines Vorhalteverfahrens betreffend die Veranlagung 2007 gewesen.

Zu der **Tz 5**, die die Darlehensgewährung an einen ehemaligen Dienstnehmer der beschwerdeführenden Gesellschaft betreffe, wird ausgeführt, dass dieser vor Rückzahlung des Darlehens aus dem Unternehmen ausgeschieden sei. Wegen Aussichtslosigkeit seien gerichtliche Eintreibungsmaßnahmen nicht ergriffen und das Darlehen in der Folge wertberichtigt worden. Eine verdeckte Ausschüttung liege nicht vor, weil kein Vermögensnachteil der Gesellschaft zugunsten eines Gesellschafters eingetreten sei.

Mit **Schreiben vom 11. Mai 2012** wurden ergänzend zur Berufung vom 23. Februar 2012 weitere Informationen und Unterlagen nachgereicht:

- Vorlage der Kontokorrentvereinbarung betreffend den Geschäftsführer vom 13. Mai 2005 über 450.000 Euro und vom 10. Februar 2009 über die Erhöhung auf 600.000 Euro sowie *****6***** vom 13. Mai 2005 über 200.000 Euro.
- Vorlage des Gesellschafterbeschlusses vom 21. Dezember 2006 über den Verzicht des Gesellschafter-Geschäftsführers auf die eigenmächtige Erhöhung des Geschäftsführerbezuges im Jahr 2006.
- Vorlage der Darlehensvereinbarung vom 12. Juni 2007 zwischen der Bf. und *****5***** über 50.000 Euro: Der Dienstnehmer sei am 9. August 2004 angemeldet worden und am 31. September 2009 ausgeschieden. Die Rückzahlung hätte bis spätestens 30. September 2007 erfolgen sollen. Auf die Rückzahlung des Darlehens sei seitens der Bf. nicht verzichtet worden. Die Abwertung habe infolge Uneinbringlichkeit vorgenommen werden müssen.
- Bezüglich des Darlehens an das kroatische Unternehmen in Höhe von insgesamt 1,4 Mio. Euro wurden diverse Unterlagen kroatischer Behörden sowie Darlehens- und Optionsverträge vorgelegt. Letztlich hätte sich die Lage gebessert und es werde mit einer Zusage zum Bau bis Ende 2012 gerechnet.

Mit **Schreiben vom 11. November 2013** nahm die belangte Behörde zur Beschwerde vom 23. Februar 2012 sowie der Ergänzung vom 11. Mai 2012 Stellung. Betreffend den Geschäftsführerbezug (**Tz 1**) werde ausgeführt, dass eine Rückzahlung des einseitig erhöhten Geschäftsführergehaltes, das im Jahr 2006 durchgehend ausgebezahlt wurde, nicht erfolgt sei. Der Differenzbetrag sei vielmehr als Forderung umgebucht worden. Auch in den Jahren 2007 und 2008 sei der erhöhte Betrag als Geschäftsführerbezug ausbezahlt worden.

Betreffend die **Tz 2, 3 und 6** werde Folgendes ausgeführt: Der Gesellschafterumlaufbeschluss vom 30. April 2010 sehe für das Jahr 2008 eine Ausschüttung in der Höhe von 554.052 Euro vor. Eine Gegenverrechnung mit den Verrechnungs- bzw. Darlehenskonten könne nicht festgestellt werden. Diese seien weder in den Bilanzen aufgeschienen, noch seien sie im Zuge der Berufung nachgewiesen worden. Nach Ansicht der belangten Behörde komme den vorliegenden Kontokorrentvereinbarungen Kreditierungsfunktion zu. Die Beträge seien nie zurückbezahlt oder fällig gestellt worden, wodurch sowohl dem Gesellschafter-Geschäftsführer als auch der Gesellschafterin ***6*** vermögenswerte Vorteile zulasten der beschwerdeführenden GmbH zugeflossen seien. Auf Grund des bestehenden Naheverhältnisses (70 bzw. 30%ige Beteiligung) sowie infolge Fehlens fremdüblicher Vereinbarungen bezüglich Sicherheiten, Darlehenstilgung und Zinsfälligkeiten sei von einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung auszugehen. Eine nachträgliche Korrektur einer verdeckten Ausschüttung sei lediglich spätestens zum Bilanzstichtag möglich.

Auch die Darlehensgewährung an das kroatische Unternehmen (**Tz 4**) stelle eine verdeckte Ausschüttung dar, da nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Vorteilsgewährung auch an eine dem Gesellschafter nahestehende Person, wobei auch beteiligungsmäßige Verflechtungen ausreichen, erfolgen könne. Der Gesellschafter-Geschäftsführer sei der faktische Machthaber der kroatischen Gesellschaft. Außerdem mangle es in dem Vertragsverhältnis an ausreichenden Sicherheiten. Bei der Option handle es sich – insbesondere auch vor dem Hintergrund der ungewissen Zukunft des Bauprojektes – um keine fremdübliche Sicherheitsleistung.

Bezüglich der Darlehensgewährung an ***5*** (**Tz 5**) werde die Wertberichtigung steuerlich anerkannt und nicht von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen.

Zu dieser Stellungnahme wurde am **20. März 2014** eine **Gegenäußerung** bei der belangten Behörde eingebracht. Zum überhöhten Geschäftsführerbezug (**Tz 1**) werde vorgebracht, dass sich infolge des Gesellschafterbeschlusses vom 21. Dezember 2006 ein Differenzbetrag von 86.640 Euro im Vergleich zum eigenmächtig ausbezahlten Gehalt ergebe. Dieser Betrag sei im Dezember 2013 zurückbezahlt worden. Ab dem Jahr 2007 seien die Geschäftsführerbezüge einvernehmlich festgesetzt worden.

Betreffend die **Tz 2, 3 und 6** werde ausgeführt, dass aus den übermittelten Unterlagen die Verringerung der Forderungen gegenüber den Gesellschaftern infolge Gegenverrechnung der Ausschüttung ersichtlich sei. Demnach sei der Rückzahlungsabsicht auch tatsächlich nachgekommen worden und der Stand der Verrechnungskonten deutlich gesunken. Eine verdeckte Ausschüttung liege schon deshalb nicht vor, da es zu keiner Vermögensminderung bei der Gesellschaft und auch zu keinem Vermögenszuwachs bei den Gesellschaftern gekommen sei. Zum einen seien die Schulden durch Aufrechnung beglichen worden, zum anderen habe der Geschäftsführer den restlichen offenen Betrag inklusive angelaufener Zinsen

im Dezember 2013 zurückgezahlt. Überdies bestehe an der Bonität der beiden Darlehensnehmer kein Zweifel. Eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung sei bei der Bf. nicht zu erkennen. Zuletzt wurde dargelegt, dass die Vertragsbedingungen betreffend Sicherheiten, Tilgung und Zinsen fremdüblich ausgestaltet seien.

Zu der **Tz 4**, der Darlehensgewährung an das kroatische Unternehmen, werde ergänzend vorgebracht, dass keine Absicht einer Vorteilszuwendung bestanden habe, sondern vielmehr eine unternehmerische Investition getätigt habe werden sollen. Außerdem stehe den Verbindlichkeiten eine Forderung und eine Option gegenüber, weshalb auch das objektive Tatbild einer verdeckten Ausschüttung nicht vorliege. Die erfolgte Abwertung sei unvorhersehbar vorzunehmen gewesen und komme keinem Verzicht auf Rückzahlung gleich. Der geplante Bau verzögere sich erneut, mit einer Baugenehmigung sei voraussichtlich im Jahr 2016 zu rechnen. Eine verdeckte Ausschüttung sei in Bezug auf dieses Darlehen bereits deshalb ausgeschlossen, weil die beiden Gesellschafter nur treuhänderisch an dem kroatischen Unternehmen beteiligt und keine faktischen Machthaber seien. Im Übrigen entspreche die Darlehensvereinbarung den Grundsätzen eines Fremdvergleichs und die Option sei als Sicherheit anzusehen.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen**, jeweils vom **1. Juni 2017**, hat die belangte Behörde über die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 23. Februar 2012 gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2009 entschieden, wobei die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2008 abgeändert wurden, während die Beschwerden betreffend die Körperschaftsteuerbescheide 2007 und 2009 als unbegründet abgewiesen wurden. In der gesondert dazu ergangenen Begründung vom 1. Juni 2017 wurde wie folgt ausgeführt:

- Zu der **Tz 1**: Die belangte Behörde habe keine Bedenken gegen die beantragten Änderungen, sodass der zusätzliche Aufwand für Geschäftsführerbezüge in der Höhe von 87.416,69 Euro rückgängig gemacht und wieder den Einkünften des Jahres 2006 hinzugerechnet werde.
- Zu den **Tz 2, 3 und 6**: Sachverhaltsmäßig stehe fest, dass mit KEST-Anmeldung vom 3.5.2010 eine offene Ausschüttung für das Kalenderjahr 2008 in der Höhe von 554.052 Euro brutto gemeldet und KEST in Höhe von 138.513 Euro gebucht sowie abgeführt worden sei. Laut Beilage zur KEST-Anmeldung habe die Ausschüttung das Verrechnungskonto und das Darlehen des Gesellschafter-Geschäftsführers in der Höhe von insgesamt 367.710,99 Euro und das Darlehen der Gesellschafterin in der Höhe von 47.828,49 Euro betroffen, insgesamt somit 415.539,48 Euro netto. Des Weiteren stehe unstrittig fest, dass ***3*** am 19.12.2013 den Betrag von 625.530 Euro als Darlehensrückzahlung an die Bf. rückgeführt habe. Das vorliegende Kontokorrentverhältnis wirke sich wie ein Darlehensvertrag aus, da eine laufende Verrechnung nicht stattfinde. Im Prüfungszeitraum 2006 bis 2009 habe weder eine Fälligstellung noch eine Rückzahlung stattgefunden. Die Rahmenbedingungen der Darlehensgewährung seien nicht fremdüblich, sondern gesellschaftsrechtlich

veranlasst. Neben der Vereinbarung einer unbestimmten Laufzeit würden ausreichende Sicherheiten fehlen. Betreffend ***3*** würde nur die Bezugsforderung und betreffend ***6*** überhaupt keine Sicherheit bestehen, weswegen die Bonität beider Gesellschafter in Anbetracht der Darlehenshöhe unzureichend sei. Dem Geschäftsführer seien überdies auch hinsichtlich weiterer Gesellschaftsanteile Kredite in nicht unerheblicher Höhe gewährt worden. Insgesamt gehe die belangte Behörde daher mangels Fremdüblichkeit von einer verdeckten Ausschüttung aus, welche nach dem Bilanzstichtag des betreffenden Jahres nicht mehr rückgängig gemacht werden könne.

- Zu der **Tz 4**: Dem kroatischen Unternehmen seien durch die Darlehensgewährung geldwerte Vorteile zugeflossen. Bei der Bf. sei es durch die Wertberichtigung und die Gewährung weiterer Darlehen zu einer Vermögensminderung gekommen. Ein für eine verdeckte Ausschüttung relevantes Nahestehen könne auch in geschäftlichen Verbindungen und beteiligungsmäßigen Verflechtungen bestehen. Ein solches sei durch die treuhändische Verbindung der Gesellschafter der Bf. mit dem kroatischen Unternehmen und der Geschäftsführung durch dieselbe Person in beiden Unternehmen gegeben. Die Darlehensverträge seien überdies nicht fremdüblich ausgestaltet, da die eingeräumte Option keine fremdübliche Sicherungsleistung darstelle. Der Umstand, dass trotz Wertberichtigung und unzureichender Sicherheiten weitere Darlehen gewährt wurden sowie das Unterlassen der Setzung geeigneter Eintreibungsmaßnahmen seien der ausdrücklichen Willensentscheidung des Geschäftsführers der Bf. geschuldet, weshalb auch die subjektive Tatseite der verdeckten Ausschüttung erfüllt sei.
- Zu der **Tz 5**: Die Wertberichtigung betreffend die Darlehensforderung gegenüber ***5*** werde mangels Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung anerkannt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 1. Juni 2017** gab die belangte Behörde der Beschwerde betreffend Kapitalertragsteuer 2007 und 2008 statt und änderte die Bescheide dahingehend ab, als sie die die Wertberichtigung der Darlehensforderung gegenüber ***5*** mangels Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung in den Körperschaftsteuerbescheiden berücksichtigte. Im Übrigen wurde die Beschwerde betreffend die Jahre 2006 und 2009 als unbegründet abgewiesen.

Mit Schreiben vom **30. Juni 2017** beantragte die Bf. die **Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat und führte zu den **Tz 2, 3 und 6** unter Hinweis auf die aktuelle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergänzend aus, dass sich die belangte Behörde nicht hinreichend mit der Bonität der Gesellschafter auseinandergesetzt habe. Außerdem sei das objektive Tatbild der Bereicherung der Anteilsinhaber zu Lasten der Gesellschaft nicht gegeben, da die Forderungen verzinst und beglichen wurden.

Am **6. Oktober 2017** legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Ergänzungsersuchen vom **30. Jänner 2020** wurde die Bf. durch das Bundesfinanzgericht aufgefordert, ergänzende Angaben zu den gewährten Darlehen zu machen und fehlende

Unterlagen nachzureichen. Mit Eingabe vom 31. Juli 2020 ist die Bf. dem Ergänzungsersuchen nachgekommen.

Mit Eingabe vom **17.2.2025** hat die Bf. ihren Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Die Bf. ist eine mit Eintragung ins Firmenbuch vom 26.1.1999 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Unternehmensgegenstand in der Veranstaltung von Konzerten sowie dem Groß- und Kleinhandel mit Waren aller Art besteht. In den Streitjahren 2006 bis 2009 waren zunächst ***3*** mit 37.960 Euro (52%), die ***7***, Gesellschaft m.b.H. & Co. KG (später die ***8*** GmbH) mit 13.140 Euro (18%) sowie ***6*** mit 21.900 Euro (30%) an der Bf. beteiligt. Durch das Ausscheiden der ***8*** GmbH aus der beschwerdeführenden Gesellschaft beliefen sich die Anteile des ***3*** ab 28.6.2007 auf 51.100 Euro (70%). Alleiniger Geschäftsführer war im gesamten Prüfungszeitraum ***3***.

Die Bilanzgewinne der Bf. beliefen sich zum 31.12.2005 auf 352.522,81 Euro, zum 31.12.2006 auf 912.896,71 Euro, zum 31.12.2007 auf 1.107.212,44 Euro, zum 31.12.2008 auf 1.566.818,52 Euro und zum 31.12.2009 auf 1.158.825,30 Euro.

1. Kontokorrentvereinbarung *3*****

Mit Vertrag vom 13.5.2005 räumte die Bf. ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer ***3*** einen Kontokorrentrahmen bis zu einem Betrag von 450.000 Euro ein. Es wurde ein Zinssatz in Höhe von 0,25 Prozentpunkten über dem EURIBOR vereinbart. Laut Vertrag soll die Verzinsung auf Basis des in einem Kalenderjahr durchschnittlich vorhandenen Außenstandes erfolgen. Bezüglich der Laufzeit wurde festgelegt, dass die Vereinbarung automatisch mit dem Ausscheiden von ***3*** aus der Funktion als Gesellschafter endet. Daneben sieht der Vertrag eine jederzeitige Kündigungsmöglichkeit mit einer Frist von drei Monaten vor. Im Falle einer solchen Kündigung ist der Kredit innerhalb von drei Monaten nach Zugang der Kündigung einschließlich der bis dahin aufgelaufenen Zinsen zurückzuzahlen. Ferner wurde vertraglich festgelegt, dass Herr ***3*** seinen gegenüber der Bf. bestehenden Zahlungsanspruch auf Grundlage des Geschäftsführervertrages als Sicherheit gewährt.

Mit Vertrag vom 10.2.2009 wurde der Kontokorrentrahmen zu gleichlautenden Konditionen auf einen Betrag von 600.000 Euro erhöht. Ergänzend wurde festgelegt, dass der ausstehende Betrag tunlichst mit künftigen Gewinnausschüttungen zu verrechnen ist.

Im Jahr 2007 nahm ***3*** den eingeräumten Kontokorrentrahmen mit einem Betrag von 194.887 Euro, im Jahr 2008 mit einem Betrag von 26.351,27 Euro und im Jahr 2009 mit einem Betrag von 36.590,33 Euro in Anspruch (Konto 2324).

Daneben waren auf dem Verrechnungskonto (3480) Forderungen der Bf. gegen ***3*** in nachfolgender Höhe erfasst: 171.134,21 Euro zum 31.12.2006, 192.270,21 Euro zum 31.12.2007, 198.172,72 Euro zum 31.12.2008 sowie 299.812,72 Euro zum 31.12.2009.

Insgesamt beliefen sich die Forderungen der Bf. gegenüber ***3*** zum 31.12.2009 auf 557.641,32 Euro. Die im Prüfungszeitraum eingetretenen Veränderungen auf dem Darlehenskonto sowie dem Verrechnungskonto von insgesamt 396.715,80 Euro wurden im Zuge der Betriebsprüfung als verdeckte Ausschüttung behandelt.

Die bis 31.12.2009 aufgelaufenen Verbindlichkeiten des ***3*** wurden im Jahr 2010 in Höhe von 367.710,99 Euro im Wege der Aufrechnung mit ausgeschütteten Gewinnen auf Basis des Gesellschafterbeschlusses vom 30.4.2010 ausgeglichen. Den verbleibenden Darlehensbetrag (sowie einen nach dem Prüfungszeitraum entstandenen Außenstand) zahlte ***3*** mit einer Überweisung in Höhe von 625.530 Euro am 19.12.2013 an die Bf. zurück.

Aus den Einkommensteuerbescheiden 2005 bis 2009 ergibt sich ein Nettoeinkommen des ***3*** von 30.824,22 Euro im Jahr 2005, von 68.593,36 Euro im Jahr 2006, von 63.270,94 Euro im Jahr 2007, von 61.249,20 Euro im Jahr 2008 sowie von 78.245,89 Euro im Jahr 2009.

Das Bundesfinanzgericht stellt fest, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer ***3*** zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung somit über ausreichend Bonität verfügte.

2. Kontokorrentvereinbarung ***6***

Mit Vertrag vom 13.5.2005 räumte die Bf. ihrer Gesellschafterin ***6*** einen Kontokorrentrahmen bis zu einem Betrag von 200.000 Euro ein. Es wurde ein Zinssatz in Höhe von 1,5 Prozentpunkten über dem EURIBOR vereinbart. Laut Vertrag soll die Verzinsung auf Basis des in einem Kalenderjahr durchschnittlich vorhandenen Außenstandes erfolgen. Bezüglich der Laufzeit wurde festgelegt, dass die Vereinbarung automatisch mit dem Ausscheiden von ***6*** aus der Funktion als Gesellschafterin der Bf. endet. Daneben sieht der Vertrag eine jederzeitige Kündigungsmöglichkeit mit einer Frist von drei Monaten vor. Im Falle einer solchen Kündigung ist der Kredit innerhalb von drei Monaten nach Zugang der Kündigung einschließlich der bis dahin aufgelaufenen Zinsen zurückzuzahlen.

Im Jahr 2007 nahm die Gesellschafterin den eingeräumten Kontokorrentrahmen mit einem Betrag von 47.143 Euro, im Jahr 2008 mit einem Betrag von 1.414,29 Euro sowie im Jahr 2009 mit einem Betrag von 98.537 Euro in Anspruch (Konto 2326 und 3800).

Daneben waren zum 31.12.2009 auf dem Verrechnungskonto (3482) Forderungen der Bf. gegen ***6*** in Höhe von 37.131,36 Euro erfasst.

Insgesamt beliefen sich die Forderungen der Bf. gegenüber ihrer Gesellschafterin zum 31.12.2009 auf 184.225,65 Euro. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde das Darlehenskonto (3800) sowie das Verrechnungskonto (3482) aufgelöst und in Höhe von 182.811,36 Euro als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt.

Die bis 31.12.2009 aufgelaufenen Verbindlichkeiten von ***6*** wurden im Jahr 2010 in Höhe von 47.828,49 Euro im Wege der Aufrechnung mit ausgeschütteten Gewinnen auf Basis des Gesellschafterbeschlusses vom 30.4.2010 ausgeglichen. Den verbleibenden Darlehensbetrag zahlte die Gesellschafterin im Dezember 2013 an die Bf. zurück.

Aus den Einkommensteuerbescheiden 2006 bis 2009 ergibt sich ein Nettoeinkommen von ***6*** von 35.995,99 Euro im Jahr 2005, von 41.609,17 Euro im Jahr 2006, von 56.147,55 Euro im Jahr 2007, von 48.055,57 im Jahr 2008 sowie von 51.388,24 Euro im Jahr 2009.

Das Bundesfinanzgericht stellt fest, dass die Gesellschafterin ***6*** zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung somit über ausreichend Bonität verfügte.

3. Darlehens- und Optionsvertrag ***4***

Die Bf. schloss im Prüfungszeitraum 2006 bis 2009 mit der kroatischen Gesellschaft ***4*** mehrere Darlehensverträge zu gleichlautenden Konditionen (Laufzeit jeweils 10 Jahre, Verzinsung 4% p.a.) ab. Auf dieser Grundlage wurden der ***4*** Darlehensbeträge von insgesamt 1.045.248,50 Euro überwiesen. Mit Optionsvertrag vom 12.04.2006 räumte die kroatische Gesellschaft der Bf. die unwiderrufliche Option ein, die gewährte Darlehenssumme jederzeit in einen Mitunternehmeranteil, dessen Anteil sich am Verhältnis der gewährten Darlehenssumme zum Gesamtkapital der ***4*** verhält, umzuwandeln.

Bei der ***4*** handelt es sich um eine kroatische Kapitalgesellschaft deren Unternehmensgegenstand im Kauf und Verkauf von eigenen Grundstücken, Gebäuden und Wohnungen liegt. Vorstandsmitglieder waren im Prüfungszeitraum ***9*** sowie ***3***. Anteilsinhaber ist ***9***. Die Anteile an der ***4*** werden aufgrund des Treuhandvertrages vom 29.06.2006 zu 70% von ***3*** und zu 30% von ***6*** als Treuhänder für den Treugeber ***9*** gehalten. Laut Vertrag dürfen die Treuhänder Rechtsgeschäfte sowie Handlungen in der Gesellschaft ausschließlich im Auftrag des Treugebers vornehmen. Die Treuhänder verpflichten sich ferner das Treuhandverhältnis aufgrund dieses Vertrages geheim zu halten und gegenüber Dritten immer im eigenen Namen und auf Rechnung für den Treugeber zu handeln.

Das Bundesfinanzgericht stellt fest, dass die Vorstandsmitglieder ***9*** und ***3*** zueinander in keinem Naheverhältnis stehen.

Auf dem durch die Darlehenszahlungen finanzierten Grundstück in Rijeka plante die ***4*** zunächst die Errichtung und den Verkauf von Wohnungen. Aufgrund einer fehlenden Baugenehmigung für eine Zufahrtsstraße auf dem Nachbargrundstück verzögerte sich der Baubeginn. Infolge einer Änderung des Flächenwidmungsplanes, welche nur mehr die Errichtung einer erheblich geringer Anzahl an Wohnungen als ursprünglich geplant zuließ, entschied man sich im Jahr 2020 das Bauprojekt einzustellen und das Grundstück zum Verkauf anzubieten.

Im Jahr 2007 erfolgte eine Wertberichtigung der Darlehen in Höhe von 342.448,50 Euro, im Jahr 2008 in Höhe von 157.019,50 Euro, die gewinnmindernd verbucht wurden.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde das Darlehenskonto (2350 und 2910) aufgelöst und in Höhe von insgesamt 1.045.248,50 Euro als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt.

4. Geschäftsführerbezug

Im Jahr 2006 erfolgte eine nicht einvernehmliche, unterjährige Erhöhung des Geschäftsführerbezuges durch den Gesellschafter-Geschäftsführer ***3***. Diese Erhöhung wurde von der Mitgesellschafterin nicht akzeptiert, weshalb ***3*** aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses vom 21.12.2006 auf den Mehrbetrag verzichten musste. Dadurch entstand eine Forderung der beschwerdeführenden Gesellschaft in Höhe von 87.416,69 Euro gegenüber ihren Gesellschafter-Geschäftsführer ***3***, welche am Verrechnungskonto (3480) erfasst und im Dezember 2013 als Teil des bis zu diesem Zeitpunkt aufgelaufenen Außenstandes zurückbezahlt wurde.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde ein zusätzlicher Aufwand in Höhe von 87.416,69 Euro bei der beschwerdeführenden Gesellschaft berücksichtigt.

5. Darlehen an den ehemaligen Dienstnehmer ***5***

5 war im Zeitraum von 9.8.2004 bis 31.9.2009 bei der Bf. als Dienstnehmer angemeldet. Mit Vertrag vom 12.6.2007 gewährte die Bf. ***5*** ein Darlehen in Höhe von 50.000 Euro. Vereinbart wurde eine Rückzahlung bis spätestens 30.9.2007. Im Jahr 2008 wurde die Darlehensforderung in Höhe von 15.500 Euro abgewertet.

Das Bundesfinanzgericht stellt fest, dass ***5*** in keinem Naheverhältnis mit einem der Anteilsinhaber der beschwerdeführenden Gesellschaft steht.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde die Wertberichtigung aufgelöst und in Höhe von 15.500 Euro als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt.

Strittig ist, ob die von der beschwerdeführenden Gesellschaft gewährten Darlehen bzw. der Negativstand der Verrechnungskonten als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren sind.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes, das Vorbringen der Bf. und den vom Bundesfinanzgericht vorgenommenen Abfragen in den Datenbanken.

Aufgrund der dargestellten Einkommensverhältnisses des Gesellschafter-Geschäftsführers und der weiteren Gesellschafterin sowie im Hinblick auf die langjährige stabile Ertragslage der beschwerdeführenden Gesellschaft geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Anteilsinhaber im Zeitpunkt der Darlehensgewährung über ausreichend Bonität verfügten. Der Umstand der hinreichenden Kreditwürdigkeit wird durch die später tatsächlich erfolgten Darlehensrückzahlungen bestätigt. Gegenteiligen substantiierte Feststellungen der belangten Behörde zur Bonität der Gesellschafter fehlen.

Bezüglich der in Geschäftsverbindung mit der Bf. stehenden ***4*** ist festzuhalten, dass das Vorliegen eines Naheverhältnisses zwischen dem Anteilsinhaber ***9*** und dem Treuhänder ***3*** weder aktenkundig ist noch von einer der Verfahrensparteien vorgebracht wurde.

Eine Nahebeziehung zwischen dem ehemaligen Dienstnehmer Herrn ***5*** und einem der Anteilsinhaber der beschwerdeführenden Gesellschaft liegt nach den übereinstimmenden Parteivorbringen der Bf. und der belangten Behörde nicht vor.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

3.1.1. Rechtsgrundlagen

Für die Ermittlung des Einkommens ist es gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Folgende Einkünfte sind gem. § 27 Abs 1 EStG, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören, Einkünfte aus Kapitalvermögen:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

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).

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gem. § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

3.1.2. Verdeckte Ausschüttung

Laut Rechtsprechung und Literatur sind verdeckte Ausschüttungen alle Vorteile, die einem Anteilseigner oder einer einem Anteilseigner nahestehenden Person außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gewährt werden, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und bei der Körperschaft eine Vermögensminderung bewirken oder eine Vermögensvermehrung verhindern (siehe *Ressler/Stürzlinger* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² (2016) § 8 Rz 100 mwN).

Neben dem objektiven Tatbild – einer Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung bei der Körperschaft – muss für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung überdies das subjektive Tatbild erfüllt sein. Der Ausschüttung muss eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft zugrunde liegen. Da die Körperschaft selbst nicht handlungs- und entscheidungsfähig ist, muss ein gesetzlicher Vertreter – zum Beispiel der Geschäftsführer – für diese handeln und sind von diesem gesetzte Handlungen und abgegebene Willenserklärungen der Gesellschaft zurechenbar (vgl. VwGH 31.5.2005, 2000/15/0059).

Entscheidend für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ist die sozietäre Veranlassung der Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist zu prüfen, ob eine Zuwendung nach ihrem „inneren Gehalt“ ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft oder im Gesellschaftsverhältnis hat (vgl. z.B. VwGH 23.9.2005, 2002/15/0010). Dabei stellt der Verwaltungsgerichtshof für die Beurteilung der sozietären Veranlassung in vielen Fällen darauf ab, ob Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen (Fremdvergleich; vgl. z.B. VwGH 23.9.2005, 2002/15/0010). Demnach scheidet eine verdeckte Ausschüttung aus, wenn ein Geschäft mit fremden Personen unter denselben wirtschaftlichen Voraussetzungen und in der gleichen Rechtsform abgeschlossen worden wäre (vgl. z.B. VwGH 23.11.1977).

3.1.3. Zu den einzelnen Streitfragen

3.1.3.1. Verrechnungskonto/Darlehen Gesellschafter-Geschäftsführer *3*****

Anteilsinhaber, z.B. Gesellschafter-Geschäftsführer, entnehmen häufig Gelder aus dem Vermögen der Körperschaft, um damit (auch) Privataufwendungen zu finanzieren. In der Regel werden derartige Entnahmevorgänge auf Ebene der Körperschaft buchhalterisch im Wege von „Verrechnungskonten“ erfasst, welche Bestandskonten mit Kontokorrentcharakter darstellen (Obermann, SWK 32/2014, 1362). In derartigen Fällen liegt im Ergebnis somit eine Darlehensaufnahme vor, weshalb für das vorliegende Verfahren die Veränderungen auf dem Verrechnungskonto sowie dem Darlehenskonto einer einheitlichen rechtlichen Würdigung unterzogen werden.

Abweichend von der älteren Rechtsprechung hat sich der Verwaltungsgerichtshof in jüngeren Judikaten bei der Beurteilung von Darlehensgewährungen vornehmlich an der Bonität des Anteilseigners, worunter die Fähigkeit und Bereitschaft, aufgenommene Schulden zurückzuzahlen, zu verstehen ist, bzw. der Ernstlichkeit der Rückzahlungsabsicht orientiert.

Der Gerichtshof ist dabei zu folgenden Überlegungen gelangt:

Ist in Fällen der vorliegenden Art 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. vgl. z.B. VwGH 26. 2. 2015, 2012/15/0177; VwGH 17.12.2014, 2011/13/0115).

Ob verdeckte Ausschüttungen anzunehmen sind, hängt somit vor allem von der Ernstlichkeit einer Rückzahlungsabsicht hinsichtlich der von der Gesellschaft empfangenen Beträge ab (vgl. mit weiteren Nachweisen VwGH 6.7.2011, 2008/13/0005). 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 28.4.2009, 2004/13/0059). Dies hängt vom Gesamtbild der jeweils im Einzelfall gegebenen Verhältnisse ab (vgl. VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003).

Bei Beurteilung der Bonität ist immer vom Zeitpunkt der Darlehensgewährung auszugehen; 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. (vgl. VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066 mwN).

Fehlende Sicherheiten können zwar geeignet sein, die Ernsthaftigkeit der behaupteten Rückzahlungsabsicht im Zeitpunkt der Entnahmen zu verneinen und die Verbuchung von Forderungen als korrekturbedürftig zu erachten, weil verdeckte Ausschüttungen in Form von Vermögensverschiebungen zugunsten des Gesellschafters vorliegen. Dazu bedarf es aber einer Auseinandersetzung mit der Bonität des Gesellschafters (vgl. VwGH 26. 2. 2015, 2012/15/0177; VwGH 22.05.2014, 2011/15/0003; VwGH 28.04.2009, 2004/13/0059).

Die belangte Behörde hat im vorliegenden Beschwerdefall 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 Sicherheiten und Rückzahlungsmodalitäten gerügt. Im Hinblick auf die Höhe der kreditierten Beträge wurde die Bonität des Gesellschafters im Zeitpunkt der Darlehensgewährung von der belangten Behörde als nicht ausreichend beurteilt.

Die Annahme einer unzureichenden Bonität einzig aufgrund der Höhe der Darlehensvaluta ohne weitere Auseinandersetzung mit den Einkommens- und Vermögensverhältnissen erweist sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts allerdings als zu kurz gegriffen. Betrachtet man das laufende Einkommen des Gesellschafter-Geschäftsführer sowie die langjährige stabile Ertragslage der Bf. und das damit verbundene Ausschüttungspotenzial, kann der Bf. nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn diese die Bonität ihres Geschäftsführers im Zeitpunkt der Kreditgewährung als ausreichend beurteilte. Untermauert wird diese Annahme durch die in den Jahren 2010 und 2013 tatsächlich erfolgte vollständige Rückzahlung des Darlehens.

Das Bundesfinanzgericht konnte daher weder das Fehlen einer ernsthaften Rückzahlungsabsicht noch das Vorliegen einer absehbaren Uneinbringlichkeit zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung feststellen. Damit fehlt es aber im Sinne der o.a. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes an den Grundvoraussetzungen für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung. Damit kann die Beurteilung der Fremdüblichkeit der Darlehensvereinbarungen dahingestellt bleiben kann.

3.1.3.2. Verrechnungskonto/Darlehen Gesellschafterin *6*****

Die unter Punkt 4.3.1. getroffenen Aussagen und die angeführte Rechtsprechung gelten in Bezug auf das Verrechnungs- bzw. Darlehenskonto der Gesellschafterin gleichermaßen.

In Anbetracht der Höhe des laufenden Einkommens der Gesellschafterin sowie im Hinblick auf die langjährige stabile Ertragslage der Bf. und das damit verbundene Ausschüttungspotenzial, war nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts die Bonität der Gesellschafterin im Zeitpunkt der Darlehensgewährung als ausreichend zu beurteilen. Untermauert wird diese Annahme durch die in den Jahren 2010 und 2013 tatsächlich erfolgte vollständige Rückzahlung des Darlehens.

Damit fehlt es aber im Sinne der o.a. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes an den Grundvoraussetzungen für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung mit der Folge, dass die Beurteilung der Fremdüblichkeit der Darlehensvereinbarungen dahingestellt bleiben kann.

3.1.3.3. Darlehen an kroatische Gesellschaft *4*****

In Streit steht, ob es sich bei den Darlehenszahlungen an die kroatische ***4*** um dem Gesellschafter-Geschäftsführer ***3*** zurechenbare verdeckte Gewinnausschüttungen handelt.

Eine verdeckte Ausschüttung setzt definitionsgemäß die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung oder gesellschafterähnlicher Stellung (Anteilsinhaber) voraus, wobei die Zuwendung eines Vorteils an den Anteilsinhaber auch darin gelegen sein kann, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt ist (vgl. VwGH 9.3.2005, 2000/13/0222).

Eine verdeckte Ausschüttung ist daher auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten. Als nahestehende Person sind primär solche anzusehen, die mit dem Anteilsinhaber persönlich verbunden sind, aber auch geschäftliche Verbindungen und beteiligungsmäßige Verflechtungen begründen ein Nahestehen (vgl. VwGH 27.2.2003, 99/15/0063; VwGH 3.8.2000, 96/15/0159).

Dabei hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt zum Ausdruck gebracht, dass eine verdeckte Ausschüttung auch dann dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zuzurechnen ist, wenn die von der Gesellschaft gewährten Vorteile nicht diesem, sondern einer ihm nahestehenden Person zufließen (vgl. z.B. VwGH 23.2.2010, 2005/15/0148).

Es gilt daher im Beschwerdefall zu untersuchen, ob und inwieweit ein Naheverhältnis eines Anteilsinhabers der Bf. zur darlehensempfangenden ***4*** vorliegt, welches, bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen, geeignet wäre, die Darlehensgewährungen als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren.

Die belangte Behörde sieht eine solche Nahebeziehung deshalb als gegeben an, weil ***3*** im Prüfungszeitraum einerseits zu 70% Gesellschafter und Geschäftsführer der Bf. war und andererseits treuhändisch 70% der Anteile an der ***4*** gehalten sowie als Vorstandsmitglied der kroatischen Gesellschaft fungiert hat.

Betrachtet man die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage des Vorliegens einer Nahebeziehung, kristallisieren sich nachfolgende Fallvarianten heraus:

- Persönliche Nahebeziehungen aufgrund eines verwandtschaftlichen Verhältnisses (vgl. z.B. VwGH 16.9.1986, 85/14/0163: Liegenschaftsverkauf an den Bruder des alleinvertretungsbefugten Gesellschafters; VwGH 27.8.1991, 91/14/0097: Wohnungsüberlassung an die Tochter des Alleingesellschafters; VwGH 23.4.2002, 2000/13/0208: Überfakturierung an das Einzelunternehmen des Ehegatten)
- Beteiligungsmäßige Verflechtungen innerhalb eines Konzerns (vgl. z.B. VwGH 27.6.2000, 99/14/0263 zu nicht ausreichend bestimmten Leistungsbeziehungen; VwGH 26.5.1999, 94/13/0036 zu Zuwendungen der Mutter- an die Tochtergesellschaft im Interesse eines Gesellschafters der Muttergesellschaft) oder zu einer (weiteren) Kapitalgesellschaft, an der der Anteilsinhaber beteiligt ist (vgl. z.B. VwGH 27.2.2002, 98/13/0053: Alleingesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH sowie beherrschender Mehrheitsaktionär einer AG iZm der Erbringung von Personalleistungen)
- Leistungsbeziehungen zu Körperschaften, an denen dem Anteilsinhaber nahe stehende Personen beteiligt sind, (vgl. z.B. VwGH 26.9.2000, 98/13/0216 zur Vorteilszuwendung an eine GmbH, bei der der Sohn des Anteilsinhabers Alleinantelkseigner ist)
- Sonstige Beziehungen: Ist der Anteilseigner eine Privatstiftung, können auch die Begünstigten der Privatstiftung nahestehende Personen des Anteilseigners sein (vgl. VwGH 21.2.2013, 2009/13/0257).

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes lässt somit erkennen, dass das zentrale Element für die Annahme einer gesellschaftsrechtlichen Nahebeziehung in einer Beteiligung an der leistungsempfangenden Körperschaft liegt.

Mangels (wirtschaftlicher) Anteilsinhaberschaft erachtet daher das Bundesfinanzgericht den Umstand, dass es sich bei dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. gleichzeitig um ein Vorstandsmitglied der kroatischen Gesellschaft handelt, als nicht ausreichend, um ein Naheverhältnis im dargestellten Sinn anzunehmen.

Eine persönliche Nahebeziehung zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer ***3*** und dem (wirtschaftlichen) Anteilsinhaber der kroatischen Gesellschaft ***9*** kann den vorliegenden Akten nicht entnommen werden und wurde von den Verfahrensparteien auch nicht vorgebracht.

Entgegen der Annahme der belangten Behörde erweist sich somit das Treuhandverhältnis zwischen dem Treugeber ***9*** und dem Treuhänder ***3*** als nicht geeignet, eine Nahebeziehung zwischen dem Anteilsinhaber der Bf. (***3***) und der kroatischen Gesellschaft zu begründen.

Nach § 24 Abs. 1 BAO gelten für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, folgende Vorschriften:

b) Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen übereignet worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.

c) Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.

Wirtschaftliches Eigentum in Form von Treuhand ist (beim Treugeber) gegeben, wenn jemand als Treuhänder Rechte übertragen erhält, die er im eigenen Namen, aber aufgrund einer besonderen obligatorischen Bindung zu einer anderen Person (dem Treugeber) nur in einer bestimmten Weise ausüben soll. Auch das Institut der Vereinbarungstreuhand ist zivilrechtlich anerkannt; in diesem Fall soll erst durch die Treuhandvereinbarung die Verschiebung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit bewirkt werden, also die bisher auf eigene Rechnung gehaltenen Rechte in Zukunft auf Rechnung des Treugebers gehalten werden (vgl. VwGH 13.9.2018, Ra 2018/15/0055, mwN).

Auch bei einer (verdeckten) Treuhandschaft ist das wirtschaftliche Eigentum am Treuhandvermögen dem Treugeber zuzurechnen (VwGH 16.3.1989, 89/14/0024; 20.09.1988, 87/14/0167). Dem Treugeber kommt die Berechtigung zur Nutzung des Treugutes kraft seiner Stellung als wirtschaftlicher Eigentümer von vornherein zu (vgl. VwGH 27.11.2020, Ra 2019/15/0162).

Werden die Anteilsrechte treuhändisch gehalten, ist iSd § 24 Abs. 1 BAO der Treugeber als Anteilseigner zu qualifizieren (vgl. Ressler/Rohm in WU-KStG3 (2022) § 8 Rz 10; Jirkuff, SWK 1985, A I 20; Raab/Renner in R/S/V, KSt32 § 8 Tz 662).

Laut vorliegendem Treuhandvertrag vom 29.6.2006 dürfen die Treuhänder (***3*** und ***6***) im eigenen Namen, aber ausschließlich auf Rechnung des Treugebers (***9***) handeln und Rechtsgeschäfte sowie Handlungen in der Gesellschaft ausschließlich im Auftrag des Treugebers vornehmen.

Vor dem Hintergrund, dass die Gesellschaftsanteile an der kroatischen Gesellschaft somit dem Treugeber ***9*** als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen sind, vermag auch das bestehende Treuhandverhältnis keine Nahebeziehung im Sinne der o.a. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zwischen dem Anteilsinhaber der Bf. und der darlehensempfangenden kroatischen Gesellschaft zu begründen.

Liegt aber kein Naheverhältnis zu einem Anteilseigner vor, bleibt für die Annahme einer dem Gesellschafter zuzurechnenden verdeckten Gewinnausschüttung kein Raum. Die beschwerdegegenständlichen Darlehensauszahlungen waren daher als betrieblich veranlasste Leistungsbeziehungen zwischen der Bf. und der kroatischen Gesellschaft steuerlich anzuerkennen.

3.1.3.4. Geschäftsführerbezug

Im Rahmen der Betriebsprüfung beurteilte die belangte Behörde eine Umbuchung in Höhe von 87.416,69 Euro als nicht hinreichend aufgeklärt. Der Geschäftsführerbezug für das Jahr 2006 in

Höhe von monatlich 10.720 Euro (128.640 Euro p.a.) sei mittels Banküberweisung an ***3*** ausbezahlt worden. Da somit die Geschäftsführerbezüge im Jahr 2006 zugeflossen seien, sei die Versteuerung im Zuge der Einkommensteuerveranlagung des Geschäftsführers erfolgt und sei demzufolge selbiger Betrag bei der geprüften Gesellschaft als Aufwand zu berücksichtigen.

Aufgrund des Gesellschafterbeschlusses vom 21.12.2006 und den Ausführungen der Bf. erachtet das Bundesfinanzgericht die aus Anlass der einseitigen Erhöhung des Geschäftsführerbezeuges erfolgte Forderungsverbuchung auf dem Verrechnungskonto des ***3*** als nachvollziehbar. Der im Zuge der Betriebsprüfung zusätzlich erfasste Aufwand war den Einkünften des Jahres 2006 daher hinzuzurechnen.

3.1.3.5. Darlehen an den (ehemaligen) Dienstnehmer *5*****

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde die Wertberichtigung des an den am 31.9.2009 ausgeschiedenen Dienstnehmer ***5*** gewährten Darlehens aufgelöst und in Höhe von 15.500 Euro als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt.

Laut den übereinstimmenden Parteienvorbringen der Bf. und der belangten Behörde besteht zwischen ***5*** und den Anteilsinhabern der Bf. kein Naheverhältnis.

Daraus ergibt sich für das Bundesfinanzgericht, dass die Darlehensgewährung aus betrieblichen und nicht aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgte (vgl. dazu die rechtlichen Ausführungen unter 4.3.3.). Die Wertberichtigung ist somit steuerlich anzuerkennen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 Bundesfinanzgericht ist bei der Entscheidung der oben angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt, weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt. Im Übrigen waren Tatfragen zu beurteilen, die nicht revisibel sind. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. Februar 2025