

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***1*** in der Beschwerdesache der ***2***, vertreten durch ***3***, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt Österreich), betreffend Körperschaftsteuer 2014 und 2015, jeweils vom 18.12.2017, sowie Kapitalertragsteuer 2012, 2014 und 2015, jeweils vom 11.12.2017, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen die angefochtenen Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2012, 2014 und 2015 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

II. Der Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2014 und 2015 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Höhe der festgesetzten Körperschaftsteuer für das Jahr 2014 und die diesbezüglichen Bemessungsgrundlagen sind dem Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 29.1.2016 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Höhe der festgesetzten Körperschaftsteuer für das Jahr 2015 und die diesbezüglichen Bemessungsgrundlagen sind dem Körperschaftsteuerbescheid 2015 vom 10.11.2016 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 ihrem Geschäftsführer als auch einer kroatischen Gesellschaft Darlehen.

Im Rahmen einer für den Zeitraum 2012 bis 2015 bei der beschwerdeführenden Gesellschaft durchgeführten Außenprüfung wurden mit Bericht vom 11.12.2017 zusammengefasst folgende Prüfungsfeststellungen getroffen:

Unter den **Tz 1** und **Tz 2** finden sich Ausführungen zum Verrechnungskonto und Darlehen des Geschäftsführers *****4*****. Mit Firmenbucheintragung vom 28.1.2014 war die *****5***** GmbH alleinige Gesellschafterin der beschwerdeführenden Gesellschaft. Da laut Firmenbuchauszug *****4***** als Gesellschafter-Geschäftsführer der *****5***** GmbH fungierte, war ab dem Jahr 2014 indirekt bzw. mittelbar ein Naheverhältnis zur Bf. gegeben. Eine mittelbare Beteiligung über eine andere Gesellschaft steht der unmittelbaren Beteiligung gleich.

Darlehensrückzahlungen konnten nicht festgestellt werden. Die Darlehensvereinbarung zwischen dem Geschäftsführer und der geprüften Gesellschaft hält einem Fremdvergleich nicht stand.

Die **Tz 3** betrifft die Darlehensgewährung an ein kroatisches Unternehmen, *****6*****, deren Vorstandsmitglied der Gesellschafter-Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft ist. Das Darlehenskonto (Konto 2910) zeigt zum Bilanzstichtag 31.12.2012 einen Saldo von 1.237.448,50 Euro. Im Jahr 2012 wurde das Darlehen um 20.000,00 Euro erhöht. Laufende Rückzahlungen, die Bezahlung der Zinsen, Einbringungsversuche oder die Erlangung von Sicherheiten konnten nicht festgestellt werden können. Da keine fremdüblichen Darlehenskonditionen festgestellt werden konnten, war das Darlehenskonto aufzulösen und als verdeckte Ausschüttung zu betrachten.

Auf Grund der Feststellungen zu den verdeckten Ausschüttungen in den Tz 1 bis 3 wurde Kapitalertragsteuer für die Jahre 2012 bis 2015 in folgender Höhe festgesetzt (**Tz 4**):

	2012	2014	2015
vA Tz 1	-	2.696,95	77.834,80
vA Tz 2	-	61.294,07	83.545,40
vA Tz 3	20.000,00	-	-
Summe vA	20.000,00	63.994,02	161.380,20
davon KESt	6.666,66	21.334,34	53.793,40

davon 2% SZ	133,33	426,69	1.075,87
-------------	--------	--------	----------

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüfung an, nahm die Körperschaftsteuerverfahren 2014 und 2015 wieder auf und erließ die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheide vom **18.12.2017** sowie die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2012, 2014 und 2015, jeweils vom **11.12.2017**. In der Begründung wird auf die Feststellungen der vorangegangenen abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen.

In der am **15.1.2018** fristgerecht eingebrachten Beschwerde beantragt die Bf. die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht sowie die Entscheidung durch den Senat unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung und bringt wie folgt vor:

Zu den **Tz 1** und **Tz 2** wird unter Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.02.2015, 2012/15/0177, ausgeführt, dass wesentliche Aufgabe im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen die Überprüfung der Ernstlichkeit der Rückzahlungsabsicht sei. Die Betriebsprüfung habe die Bonität des Gesellschafters zu keinem Zeitpunkt überprüft oder hinterfragt. Die Bonität des Gesellschafters *****4***** beruhe auf seinem alleinigen Eigentum an drei kapital- und ertragsstarken Gesellschaften, nämlich der *****7***** GmbH, der *****8***** GmbH und der *****9***** GmbH sowie dem damit verbundenen Anspruch auf Ausschüttungen. Tatsächlich habe es im vorliegenden Fall bei der Gesellschaft keine Vermögensminderung gegeben, da die Forderung an den Gesellschafter aufgrund seiner hervorragenden Bonität in vollem Umfang werthaltig gewesen und ordnungsgemäß verzinst worden sei.

Betreffend die **Tz 3** wird auf die Darlehensgewährung an das kroatische Unternehmen eingegangen, der ein zu verwirklichendes Bauprojekt zugrunde liege. Mit dem gewährten Darlehen sollte der Erwerb eines Grundstückes in Rijeka und die Errichtung von Ferienwohnungen ermöglicht werden. Aufgrund einer fehlenden Baugenehmigung habe sich der Bau der Wohnungen und damit auch die Rückzahlung des gegenständlichen Darlehens verzögert. Die Hingabe des Darlehens sei eine betriebswirtschaftliche Entscheidung der Bf. gewesen, von der sie sich eine gute Rendite für das eingesetzte Kapital erwarte. Durch die der Bf. eingeräumte Möglichkeit, eine Option auf den Erwerb der Anteile an der *****6***** auszuüben, sei das gewährte Darlehen indirekt mit einem Grundstück besichert. Die Verträge seien daher als fremdüblich anzusehen.

Mit **Schreiben vom 7.6.2018** nahm die belangte Behörde zur Beschwerde vom 15.1.2018 Stellung. Zu dieser Stellungnahme wurde am **25.6.2018** eine **Gegenäußerung** bei der belangten Behörde eingebracht und zu den **Tz 1 und 2** ergänzend ausgeführt, dass bei Verbuchung des überlassenen Geldbetrages auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters eine verdeckte Ausschüttung über den entnommenen Betrag nur dann vorliegen könne, wenn im Vermögen

der Gesellschaft keine durchsetzbare Forderung an die Stelle des überlassenen Geldbetrages trete. Auf Grund der hervorragenden Bonität des ***4*** finde im vorliegenden Fall aber zweifellos ein werthaltiger Aktivtausch statt. Tatsächlich seien die Beträge im Prüfungszeitraum weder zurückbezahlt noch fällig gestellt worden. Eine Fälligestellung wäre auf Grund der Vertragsbedingungen auch gar nicht möglich gewesen, weil die Rückzahlung noch nicht fällig gewesen sei, kein Verzug vorgelegen habe und auch kein Insolvenzverfahren über das Vermögen des Darlehensnehmers eröffnet worden sei. Die Bonität des ***4*** habe sich nicht verschlechtert. Die Zinsen seien in vertragsgemäßer Höhe berechnet und gebucht worden. Es gebe keinen Verzicht auf Zinsen, da die Zinsen als Forderung an ***4*** aktiviert und nicht erfolgswirksam ausgebucht worden seien. Ferner sei mit dem Anspruch auf die Geschäftsführerbezüge sowie dem Anspruch auf ausschüttbare Bilanzgewinne eine ausreichende Sicherheit gegeben.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **27.4.2021** hat die belangte Behörde die Beschwerde vom 15.1.2018 gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2014 und 2015 sowie die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2012, 2014 und 2015 als unbegründet abgewiesen.

Mit Eingabe vom **16.2.2022** beantragte die Bf. – nach mehrmaliger Einbringung eines Fristerstreckungsantrages - die **Vorlage** ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Darin wird im Wesentlichen ausgeführt:

Betreffend das Verrechnungskonto und das Darlehenskonto des Geschäftsführers wird unter Hinweis auf die aktuelle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergänzend vorgebracht, dass die Beteiligung an einer GmbH per se sehr wohl bei der Bonitätsprüfung zu berücksichtigen sei. Sowohl der vertragliche Anspruch auf Geschäftsführerbezüge als auch die Anteile an den GmbHs befänden sich im Privatvermögen und würden daher eine taugliche Sicherheit darstellen, weshalb im Ergebnis nicht von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgegangen werden könne.

Zur Darlehensgewährung an die kroatische Gesellschaft wird ergänzend ausgeführt, dass die Mutmaßungen der belangten Behörde bezüglich dem wirtschaftlichen Gehalt der Treuhandkonstruktion nicht haltbar seien, weil ***4*** kroatischer Staatsbürger sei und daher keinerlei Konstruktion zum Erwerb einer Liegenschaft benötige.

Am **4.4.2022** legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

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

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

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 2012 bis 2015 waren zunächst ***4*** mit 51.100 Euro (70%) und ***10*** mit 21.900 Euro (30%) an der Bf. beteiligt. Ab 10.1.2014 ist ***4*** nur mehr mittelbar über die ***5*** GmbH, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer ***4*** ist, an der beschwerdeführenden Gesellschaft beteiligt. Mit 28.1.2014 schied die Gesellschafterin ***10*** aus der beschwerdeführenden GmbH aus. Sämtliche Anteile an der Bf. werden seither von der ***5*** GmbH gehalten. Alleiniger Geschäftsführer der Bf. war im Prüfungszeitraum ***4***.

Die Bilanzgewinne der Bf. beliefen sich zum 31.12.2011 auf 1.501.610,49 Euro, zum 31.12.2012 auf 2.035.948,66 Euro, zum 31.12.2013 auf 465.929,61 Euro, zum 31.12.2014 auf 740.826,70 Euro und zum 31.12.2015 auf 1.051.857,91 Euro.

1. Verrechnungskonto/Darlehen ***4***

Die Bf. gewährte ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer ***4*** in den Streitjahren 2014 und 2015 mehrere Darlehen. Daneben entnahm der Geschäftsführer im Wege der Überziehung seines Verrechnungskontos Geldmittel. Diese beliefen sich beim Verrechnungskonto im Jahr 2014 auf 2.696,98 Euro und 2015 auf 77.834,77 Euro, bei der Darlehensgewährung 2014 auf 61.297,07 Euro und 2015 auf 83.545,40 Euro.

Die Darlehensverträge sind mit Ausnahme der Stichtage sowie der eingeräumten Beträge inhaltlich nahezu identisch, insbesondere was die Konditionen, die Sicherheiten und die Überlegungen zur Bonität des Darlehensnehmers betrifft. Es wurde einheitlich eine jährliche Verzinsung in Höhe von 3,5% vereinbart und als Sicherheiten jeweils die laufenden Bezüge des Darlehensnehmers bei der Bf. sowie die ausschüttbaren Gewinne der beschwerdeführenden Gesellschaft, auf welche der Darlehensnehmer als Eigentümer Anspruch hat, angeführt.

Die Bonität des Gesellschafter-Geschäftsführers und Darlehensnehmers ***4*** beruht auf seinem Alleineigentum an den drei Gesellschaften, der ***7*** GmbH (Bf.), der ***8*** GmbH (nunmehr ***11*** GmbH) und der ***9*** GmbH (nunmehr ***12*** GmbH), welche laut den Darlehensverträgen ebenfalls über ausschüttbare Gewinne verfügen.

Aus den Einkommensteuerbescheiden 2011 bis 2015 ergibt sich ein Nettoeinkommen des ***4*** in der Höhe von 577.714,90 Euro im Jahr 2011, in der Höhe von 240.923,50 Euro im Jahr 2012, in der Höhe von 245.547,29 Euro im Jahr 2013, in der Höhe von 119.015,10 Euro im Jahr 2014 sowie in der Höhe von 107.024,40 Euro im Jahr 2015.

Das Bundesfinanzgericht stellt fest, dass der Geschäftsführer ***4*** zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung somit über ausreichend Bonität verfügte.

2. Darlehen an kroatische Gesellschaft ***6***

Im Jahr 2012 wurde der kroatischen Gesellschaft ein Darlehen in der Höhe von 20.000 Euro gewährt. Mit Optionsvertrag vom 12.4.2006 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 ***6*** verhält, umzuwandeln.

Bei der ***6*** handelt es sich um eine kroatische Kapitalgesellschaft, deren Unternehmensgegenstand im Kauf und Verkauf von eigenen Grundstücken, Gebäuden und Wohnungen liegt. Vorstandsmitglieder waren im Prüfungszeitraum ***13*** sowie ***4***. Anteilsinhaber ist ***13***. Die Anteile an der ***6*** werden aufgrund des Treuhandvertrages vom 29.06.2006 zu 70% von ***4*** und zu 30% von ***10*** als Treuhänder für den Treugeber Herrn ***13*** gehalten.

Das Bundesfinanzgericht stellt fest, dass die Vorstandsmitglieder ***13*** und ***4*** zueinander in keinem Naheverhältnis stehen.

Auf dem durch die Darlehenszahlungen finanzierten Grundstück in Rijeka plante die ***6*** die Errichtung und den Verkauf von Wohnungen.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde das im Jahr 2012 gewährte Darlehen in Höhe von 20.000,00 Euro als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes sowie die zum Beschwerdeverfahren betreffend die Vorjahre 2006 bis 2009 vorgelegten Aktenteile, das Vorbringen der Bf. und die vom Bundesfinanzgericht vorgenommenen Abfragen in den Datenbanken.

Sowohl aufgrund des Alleineigentums des Geschäftsführers ***4*** an den drei Gesellschaften ***7*** GmbH, ***8*** GmbH und ***9*** GmbH und dem damit verbundenen Anspruch auf Ausschüttungen einerseits sowie seiner Einkommensverhältnisse andererseits als auch im Hinblick auf die langjährige stabile Ertragslage der

beschwerdeführenden Gesellschaft geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass der Geschäftsführer im Zeitpunkt der Darlehensgewährung über ausreichend Bonität verfügte. Der Umstand der hinreichenden Kreditwürdigkeit wird auch durch die in der Vergangenheit erfolgten vollständigen Rückzahlungen von den in Vorzeiträumen gewährten Darlehensbeträgen bestätigt. Gegenteilige substantiierte Feststellungen der belangten Behörde zur Bonität des Geschäftsführers fehlen.

Bezüglich der in Geschäftsverbindung mit der Bf. stehenden ***6*** ist festzuhalten, dass das Vorliegen eines Naheverhältnisses zwischen dem Anteilsinhaber ***13*** und dem Treuhänder ***4*** (den Vorstandsmitgliedern ***13*** und ***4***) weder aktenkundig ist noch von einer der Verfahrensparteien vorgebracht wurde.

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, 410, 618/77).

3.1.3. Zu den einzelnen Streitfragen

3.1.3.1. Verrechnungskonto/Darlehen *4*****

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. 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 22.5.2014, 2011/15/0003; VwGH 28.4.2009, 2004/13/0059).

4 ist Alleingesellschafter der ***5*** GmbH, welche ihrerseits ab Jänner 2014 sämtliche Anteile an der beschwerdeführenden Gesellschaft hält. Eine etwaige verdeckte

Gewinnausschüttung für die in den Jahren 2014 und 2015 gewährten Darlehen könnte daher nur der ***5*** GmbH als Alleingesellschafterin der Bf. zugerechnet werden. Aufgrund der beteiligungsmäßigen Verflechtung besteht ein Naheverhältnis zwischen der Gesellschafterin ***5*** GmbH und ***4***. Im Sinne der dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist daher für die Beurteilung der gegenständlichen Darlehensgewährung die Bonität des der Gesellschafterin nahestehenden Darlehensnehmers ***4*** maßgebend.

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 in diesem Zusammenhang insbesondere fehlende Vereinbarungen hinsichtlich fremdüblicher Sicherheiten gerügt.

Die Annahme einer unzureichenden Bonität aufgrund fehlender fremdüblicher Sicherheiten ohne weitere Auseinandersetzung mit den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Darlehensnehmers erweist sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes allerdings als zu kurz gegriffen. Betrachtet man das laufende Einkommen des ***4*** sowie die langjährige stabile Ertragslage der Bf. und das damit verbundene Ausschüttungspotenzial, kann der Bf. nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn diese die Bonität des Darlehensnehmers im Zeitpunkt der Kreditgewährung als ausreichend beurteilte. Untermauert wird diese Annahme auch durch die tatsächlich erfolgten Rückzahlungen der in den Vorjahren 2006 bis 2009 gewährten Darlehen.

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 mit der Folge, dass die Beurteilung der Fremdüblichkeit der Darlehensvereinbarungen dahingestellt bleiben kann.

3.1.3.2. Darlehen an kroatische Gesellschaft *6*****

Der Geschäftsführer ***4*** war bis Jänner 2014 (unmittelbar) an der Bf. beteiligt. Zwischen den Parteien ist strittig, ob es sich bei dem im Jahr 2012 gewährten Darlehen an die kroatische ***6*** um eine dem (ehemaligen) Gesellschafter ***4*** zurechenbare verdeckte Gewinnausschüttung 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 VwGH 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 ***6*** vorliegt, welches, bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen, geeignet wäre, die Darlehensgewährungen als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren.

Die belangte Behörde verweist auf ihre Ausführungen zu den Vorjahren 2006 bis 2009, wonach sie eine solche Nahebeziehung deshalb als gegeben ansieht, weil ***4*** im Prüfungszeitraum einerseits zu 70% Gesellschafter und Geschäftsführer der Bf. war und andererseits treuhändisch 70% der Anteile an der ***6*** 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 Alleinanteilseigner 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 (ehemaligen) Gesellschafter und 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 (ehemaligen) Gesellschafter ***4*** und dem (wirtschaftlichen) Anteilsinhaber der kroatischen Gesellschaft ***13*** 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 ***13*** und dem Treuhänder ***4*** als nicht geeignet, eine Nahebeziehung zwischen dem (ehemaligen) Anteilsinhaber der Bf. (***4***) 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 Hinkunft 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; VwGH 20.9.1988, 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 treuhänderisch 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 (***4*** und ***10***) im eigenen Namen, aber ausschließlich auf Rechnung des Treugebers (***13***) 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 ***13*** als wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen sind, vermag auch das bestehende Treuhandverhältnis keine Nahebeziehung im Sinne der o.a. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zwischen dem (ehemaligen) 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.

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 11. März 2025