

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache G.GmbH, vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft Gaßner & Hauser GesmbH, Marktplatz 4, 4311 Schwertberg gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 26. Juli 2010, Steuernummer 46-087/1296 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 2006, 2007, 2008 und 2009 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt und Parteienvorbringen

Im Vorlagebericht der belangten Behörde ist die GLP SteuerberatungsgmbH, Steuerberatungskanzlei, 4050 Traun, Neubauerstraße 26 als zustellungsbevollmächtigte gewillkürte Vertreterin ausgewiesen. Die Bevollmächtigung endete am 16. März 2011.

Aus einer Abfrage des elektronischen Steueraktes ergibt sich nun, dass die Steuerberatergesellschaft Gaßner & Hauser GesmbH, 4311 Marktplatz 4 als zustellungsbevollmächtigte gewillkürte Vertreterin sowohl der einschreitenden GmbH als auch deren Rechtsnachfolgerin der LA. OG ausgewiesen ist. Die Bevollmächtigung besteht seit 2011. Ein Vertreter dieser Steuerkanzlei ist auch zur mündlichen Verhandlung erschienen.

1.1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin war eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung deren Betriebsgegenstand das Gaststättenwesen war. Die Organe der Gesellschaft sind G. H. (Geschäftsführerin) und M. H. (Geschäftsführer). An der Gesellschaft waren die Geschäftsführer im Prüfungszeitraum zu je 50 % beteiligt.

Ein abweichendes Wirtschaftsjahr lag nicht vor. Die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuererklärungen für 2009 wurden jeweils an 28.02.2011 elektronisch bei der belangten Behörde eingereicht, die Abgabenbescheide für 2009 sind am 02.03.2011 ergangen.

Im Zuge einer im Jahr 2010 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), welche auch die Kapitalertragsteuer 2005 bis 2007 umfasste, wurde Folgendes festgestellt:

In den Bilanzen zu den einzelnen Stichtagen der Gesellschaft sind Forderungen gegenüber den einzelnen Gesellschaftern ausgewiesen.

Die beiden Verrechnungskonten haben folgendes Aussehen:

	M. H.	G. H.
Stand 1.1.2006	2.762,98	1.289,77
Zuwachs 2006	1.432,22	917,66
Stand 31.12.2006	4.195,20	2.207,43
Zuwachs 2007	8.672,79	7.538,30
Stand 31.12.2007	12.867,99	9.745,73
Zuwachs 2008	8.160,46	8.132,42
Stand 31.12.2008	21.028,45	17.878,15
Zuwachs 2009	9.163,43	3.040,95
Stand 31.12.2009	30.191,88	20.919,10

Bei diesen Beträgen handle es sich um Darlehen, welche die Gesellschaft den Gesellschaftern gewähre.

Im Zuge der Betriebsprüfung hätte kein Darlehensvertrag vorgelegt werden können. Folglich hätten auch keine Rückzahlungsvereinbarungen, Zinsfälligkeit, Rückzahlungstermine und Sicherheiten bezüglich dieses Darlehens vorgelegt werden können.

Eine Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern einer Gesellschaft und der Gesellschaft sei nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn (neben anderen Voraussetzungen) die Vereinbarung den Anforderungen entspreche, die für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gefordert werden, d. h. die Vereinbarung müsse nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und

jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und angemessen sein (einem Fremdvergleich standhalten).

Im vorliegenden Fall sei kein schriftlicher Darlehensvertrag geschlossen worden. Zur Sicherung des aushaltenden Betrages wurden keine Sicherheiten verlangt und es ist kein Kreditrahmen vereinbart worden. Darüber hinaus sind keine verbindlichen Rückzahlungen vereinbart worden.

Durch die Betriebsprüfung wurden die Zuwächse der einzelnen Jahre als verdeckte Gewinnausschüttungen angesehen und mittels Haftungsbescheid der Bf.

Kapitalertragsteuer iHv. 25% vorgeschrieben, was im Beschwerdeverfahren bestritten wird. Die Bemessungsgrundlage wurden im Bericht der Betriebsprüfung vom 26. Juli 2010, Tz. 7, auf den in den angefochtenen Bescheiden verwiesen wurde, wie folgt dargestellt:

	M. H.	G. H.
Bemess. Grundlage 2006	1.432,22	917,66
KEst. 25%	358,05	229,40
Bemess. Grundlage 2007	8.672,79	7.538,30
KEst. 25%	2.168,20	1.884,57
Bemess. Grundlage 2008	8.160,46	8.132,42
KEst. 25%	2.040,10	2.033,10
Bemess. Grundlage 2009	9.163,43	3.040,95
KEst. 25%	2.290,85	760,20

Zudem wurden verdeckte Gewinnausschüttungen in Zusammenhang mit nicht erklärten Erlösen festgestellt. Die belangte Behörde hat in diesem Zusammenhang eine Schätzung mittels Sicherheitszuschlägen durchgeführt und die verdeckten Gewinnausschüttungen wurden Herrn M. H. zugerechnet. Daraus resultiert laut Bericht der Betriebsprüfung vom 26. Juli 2010, Tz. 6, auf den in den angefochtenen Bescheiden verwiesen wurde, folgende Kapitalertragsteuer, welche im Beschwerdeverfahren nicht bestritten wurde:

	2006	2007
vGA netto zu 20 %	3.500,00	3.500,00
zuzügl. USt.	700,00	700,00
Zwischensumme	4.200,00	4.200,00
vGA netto zu 10 %	3.500,00	3.500,00
zuzügl.USt.	350,00	350,00
Zwischensumme	3.850,00	3.850,00
Bemessungsgrundlage	8.050,00	8.050,00

davon 25 % KESt	2.012,50	2.012,50
------------------------	-----------------	-----------------

Mit Beschluss vom 3. September 2014 wurde den Parteien, insbesondere auch dem neuen steuerlichen Vertreter, der bisher festgestellte Sachverhalt zur Kenntnis gebracht und Gelegenheit zur Stellungnahme binnen zwei Wochen gegeben.

Die Beschwerdeführerin stellte den Antrag auf Verlängerung der Frist zur Abgabe einer Stellungnahme bis 30. September 2014, da sich der zuständige Steuerberater auf Urlaub befindet. Diese Frist ist ungenutzt abgelaufen und es erfolgte keine Stellungnahme der Bf.

Die belangte Behörde hat am 24. September 2014 eine Stellungnahme abgegeben.

Die Ladung der Parteien zur mündlichen Verhandlung erfolgte am 7. Jänner 2015 mit der Beifügung, dass das Fernbleiben einer ordnungsgemäß geladenen Partei der Durchführung der Verhandlung nicht entgegen steht und zur mündlichen Verhandlung seien sämtliche noch nicht vorgelegten Beweismittel zur Durchsetzung des Standpunktes mitzubringen. Die Ladung wurde der belangten Behörde am 7. Jänner 2015 und der Bf. zu Handen des nunmehr einschreitenden Steuerbüros am 9. Jänner 2015 zugestellt.

1.2. Standpunkt der belangten Behörde:

Die belangte Behörde vertritt in Zusammenhang mit den strittigen Zuwächsen auf den Verrechnungskonten der Gesellschafter die Auffassung, dass das Anwachsen der Verrechnungskonten der Gesellschafter in einem Geschäftsjahr mit dem Zuwachsbetrag eine verdeckte Gewinnausschüttung darstelle, da keine nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommende, von vornherein ausreichend klare und jedem Zweifel ausschließende und einem Fremdvergleich standhaltende Abmachung vorliege.

Nach Ansicht der belangten Behörde sind sämtliche Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung gegeben, daher könne deren steuerliche Wirkung nur dann korrigiert werden, wenn die Vermögenszuwendung spätestens am Bilanzstichtag (im Jahr der verdeckten Ausschüttung) von der Körperschaft rückgefordert und eine entsprechende Forderung bilanziert wurde (vgl. VwGH 19.05.1987, 86/14/0179). Eine bereits verwirklichte Ausschüttung könne nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres (und damit auch innerhalb des Bilanzerstellungszeitraumes) nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden (vgl. VwGH 29.01.1998, 96/15/0013).

Eine Bilanzberichtigung, die nach dem Aufdecken der verdeckten Ausschüttung durch eine abgabenbehördliche Prüfung darauf abzielt, die der verdeckten Ausschüttung entsprechende Gewinnerhöhung schon in den Jahresabschlüssen der Vorjahre zur Darstellung zu bringen widerspreche unternehmensbilanzrechtlichen Vorschriften (vgl. VwGH 23.10.1997, 94/15/0160). Es gelte daher ein generelles Rückwirkungsverbot (vgl. VwGH 8.11.1983, 83/14/0101), ein nachträgliches Rückgängigmachen des Geschäftes könne den Tatbestand nicht ungeschehen machen. Allfällige Rückzahlungen des Begünstigten seien in diesem Fall gesellschaftsrechtliche Einlagen.

Bilanzstichtag der Bf. für das Jahr 2009 sei der 31.12.2009 gewesen. Die Schlussbesprechung der Betriebsprüfung hätte am 19. Juli 2010 stattgefunden. Der Haftungsbescheid 2009 trage das Datum 26.7.2010. Zum Prüfungsabschluss hätte daher bereits feststehen müssen, ob etwaige verdeckte Gewinnausschüttungen rückgefordert wurden oder nicht. Es sei irrelevant für die Feststellung der verdeckten Gewinnausschüttung und die Ausstellung des Haftungsbescheides, ob die Bilanz bereits erstellt und ob das Jahr bereits veranlagt wurde. Grundsätzlich sollten auch zu diesem Zeitpunkt bereits alle Jahresabschluss und -umbuchungen erfolgt sein. Ein weiteres, Anwachsen des Verrechnungskontos zu diesem Zeitpunkt, würde nur ein weiteres Indiz für eine mangelnde Buchführung darstellen.

Seitens der Betriebsprüfung sei im Zuge der Prüfung nach Vereinbarungen für die Verrechnungskonten gefragt worden. Es hätten keine Darlehensvereinbarungen vorgelegt werden können, folglich seien keine Vereinbarungen zu Rückzahlungsmodalitäten, Zinshöhe, Zinsfälligkeit, Sicherheiten, einem Kreditrahmen etc. getroffen worden. Gerade Vereinbarungen zwischen Gesellschaftern und der GmbH hätten einem strengen Fremdvergleich standzuhalten und Vereinbarungen wären im Vorhinein zu treffen, was im gegenständlichen Fall nicht vorliege.

1.3. Beschwerdevorbringen:

Die Bf. bringt vor, dass das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung in Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen eines Verzichts einer bestehenden Forderung der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter (vgl. VwGH 2004/14/0066) bedürfe. Dieser Sachverhalt sei im vorliegenden Fall nicht gegeben. Das Darlehen der Gesellschafter sei seit dem Entstehen als Forderung ausgewiesen, wird jährlich nach fremdüblichen Maßstäben verzinst. Es sei in seiner Einbringlichkeit in keiner Weise gefährdet, das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers nicht gegeben.

Die Frage inwiefern ein schriftlicher Vertrag zwischen Gesellschafter-Geschäftsführer und Gesellschaft ein glaubwürdigeres Kriterium wäre, werde in Rz 1214 EStR behandelt. Über die geliehene Sache, Laufzeit, Zins- und Rückzahlungsmodalitäten, sowie Besicherung existiere ein mündlicher Darlehensvertrag. Es sei jedenfalls im Gesamtkontext über den Sachverhalt einer verdeckten Ausschüttung zu entscheiden und das Fehlen schriftlicher Vereinbarungen könne nur in Kombination mit anderen Argumenten ausschlaggebend sein.

Die Rückführung des Darlehens sei vereinbart, sobald das Einkommen der Gesellschafter es zulasse. Ursprünglich sei im Rahmen der finanziellen Planung der Gesellschaft ein Zeitraum von 3 bis 5 Jahren veranschlagt worden, in dem der gewünschte Geschäftsgang erreicht werden sollte. Jedenfalls sei für diesen Planungszeitraum vereinbart worden, die Geschäftsführungsbezüge möglichst niedrig zu halten um die Gesellschaft nicht nachhaltig zu belasten. Die Höhe der Bezüge entspreche deshalb nicht dem, was die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer in vergleichbarer Position verdienen müssten. Im Sinne eines Vorteilsausgleichs sei deshalb vereinbart worden, dass gewisse Zahlungen für die

Gesellschafter über die Gesellschaft zu tragen sein könnten - jedoch nur vorübergehend und nicht nachhaltig. Deshalb sei auch die Verzinsung ab dem Zeitpunkt ab dem ersichtlich war, dass dies nicht von "heute auf morgen" passiert. Gesellschaftsrechtlich nachvollziehbar sei, dass in dieser Planung ursprünglich 4 Gesellschafter arbeitstechnisch zu Grunde gelegt wurden. Dies hätte wahrscheinlich zusätzlich noch zu einer zeitlichen Verzögerung geführt. Die dadurch entstandenen Verbindlichkeiten hätten nach Erreichen eines entsprechenden Geschäftsganges und entsprechender Gewinne laufend zurückgeführt oder gegebenenfalls über Ausschüttungen abgedeckt werden können. Es könnte daher in diesem Zusammenhang nicht davon ausgegangen werden, dass die Verrechnungskonten bereits zu diesem Zeitpunkt als "uneinbringlich" bzw. nicht abdeckbar und daher als ausgeschüttet gelten. Diesbezüglich zitierte die Bf. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.4.2009, 2004/13/0059.

Es komme hinzu, dass für die Bankverbindlichkeiten der Gesellschaft Blankowechsel beider Gesellschafter bei der Bank hinterlegt sind, weiters ein Sparbuch mit € 25.000 und ein Wertpapierdepot als Sicherheit hinterlegt. Daher sei es nicht nachvollziehbar, dass die Einbringlichkeit der Forderung seitens der Gesellschaft in Frage zu stellen wäre. Die Gesellschafter müssten am "Ende aller Tage" ohnedies die Verbindlichkeiten abdecken. Die bloße Tatsache dass in einem Zeitraum von 3 bis 5 Jahren bei einem Start-up-Unternehmen noch nicht die entsprechenden Rückführungen getätigt werden konnten, spreche nicht für die Tatsache dass die Verrechnungskonten als ausgeschüttet anzusehen sind. Es bestünde der Wille zur Rückführung der verzinsten Verrechnungskonten und es hätte niemals die Vermutung einer Uneinbringlichkeit seitens der Gesellschaft geschweige denn der Wille zu einem Forderungsverzicht bestanden.

Das subjektive Tatbild, das Akzept der Körperschaft einer Minderung des Gesellschaftsvermögens durch den Gesellschafter (vgl. VwGH 96/15/0159; UFS RV/0038-I/06), könne aufgrund einer persönlichen Haftung der Gesellschafter für Verbindlichkeiten gegenüber den Kreditinstituten, sowie von den Gesellschaftern für diese Verbindlichkeiten hinterlegte Sparbücher, ebenfalls nicht vorliegen, wohl aber unter diesen Voraussetzungen auch zwischen Familienfremden gleichsam geschlossen werden.

Die Hauptpflichten der Vertragsparteien seien klar und eindeutig vereinbart und entsprechend dem Vereinbarten durchgeführt worden. Nach Ansicht des Bundesfinanzhofes (IX R40/05 vom 24.08.2006) sei die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten maßgebend; nicht jede Abweichung vom Üblichen stellt einen Ausschlussgrund der steuerlichen Anerkennung eines Vertragsverhältnisses dar.

Weiters betreffe der Haftungsbescheid 2009 ein Geschäftsjahr, das noch gar nicht ordnungsgemäß abgeschlossen bzw. eingereicht wurde.

1.4. Ausführungen in der mündlichen Verhandlung:

Seitens der belangten Behörde erfolgten keine weiteren Ausführungen.

Der Vertreter der Beschwerdeführerin brachte vor, dass mit Generalversammlungsbeschluss vom 18.8.2011 eine Umwandlung gemäß § 5 UmwG

der GmbH unter gleichzeitiger Errichtung der Personengesellschaft LA. OG FN 123456a erfolgt sei. Die Forderungen der Gesellschaft auf den Verrechnungskonten gegenüber den Gesellschaftern seien daher in das negative Eigenkapital der Personengesellschaft übergegangen. Gleichzeitig seien die Bankverbindlichkeiten mitübernommen worden. Die Rückführung der Bankverbindlichkeiten könne ohnehin nur mit einem versteuerten Kapital erfolgen. Somit werde nichts der Besteuerung entzogen. Im Übrigen führte der Vertreter der Bf. nichts weiter aus.

2. Rechtslage

Gemäß § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO) sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

§ 323 Abs. 39 BAO lautet:

"Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben."

Nach § 19 Abs. 1 BAO Bei Gesamtrechtsnachfolge gehen die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über.

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

3. Erwägungen

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

Ob verdeckte Ausschüttungen anzunehmen sind, hängt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem von der Ernstlichkeit einer Rückzahlungsabsicht hinsichtlich der von der Gesellschaft empfangenen Beträge ab (vgl. VwGH 6. 7. 2011, 2008/13/0005; VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003). Es ist zu prüfen, ob aus den Umständen zu schließen ist, dass die Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlich aufrrechten Verbindlichkeit des

Gesellschafters entspricht (vgl. VwGH 28. 4. 2009, 2004/13/0059; VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003). Ist dies nicht der Fall, liegen verdeckte Ausschüttungen vor. Ob eine solche Annahme berechtigt ist, hängt von dem Gesamtbild der jeweils im Einzelfall gegebenen Verhältnisse ab.

Im vorliegenden Fall wurde von der belangten Behörde die Hingabe der Geldmittel nicht als Darlehen bzw. Kontokorrentkreditverhältnis anerkannt, sondern als *verdeckte Ausschüttung* qualifiziert, im Wesentlichen mit der Begründung, dass keine schriftlichen Vereinbarungen, keine Sicherheiten, kein bestimmter Kreditrahmen, über mehrere Jahre hinweg keine Rückzahlungen erfolgt seien bzw. keine Vereinbarungen darüber vorliegen würden, und darüberhinaus auch keine Vereinbarung getroffen worden sei, bis zu welchem Höchstbetrag überhaupt eine Darlehensgewährung an den Gesellschafter erfolgen solle und daher anzunehmen sei, dass eine Rückzahlung von vorneherein nicht gewollt gewesen sei.

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und deren Gesellschaftern werden an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149 mit weiteren Verweisen).

Es ist sohin zu prüfen, ob die Zuwendungen ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung (Darlehensverträge) zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis habe. Im letzteren Fall ist die Leistung - ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung als Darlehen bzw. Kontokorrentkredit - als *verdeckte Ausschüttung* anzusehen.

Bei der Beurteilung eines Darlehens- bzw. Kreditvertrages für steuerliche Zwecke ist nach Lehre und Rechtsprechung stets vom Gesamtbild der Verhältnisse auszugehen. Demnach ist ein Darlehens- bzw. Kreditvertrag mit steuerlicher Wirkung anzuerkennen, wenn u.a. ein bestimmter bzw. annähernd bestimmbarer Rückzahlungstermin vereinbart und Zinsfälligkeit, sowie ein bestimmter Kreditrahmen festgelegt wurden.

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass keinerlei schriftliche Urkunden über die Einräumung von Darlehen bzw. eines Kontokorrentkredites an den Gesellschafter-Geschäftsführer errichtet wurden.

Weiters ist zu berücksichtigen, dass ein Darlehensvertrag als Realkontrakt erst mit der Übergabe der Darlehensvaluta in der Weise zustande kommt, dass der Darlehensnehmer darüber willkürlich verfügen kann. Dabei stellt die Rückzahlungsverpflichtung einen wesentlichen Bestandteil des Darlehensvertrages dar. Die Gesellschafter-Geschäftsführer haben von der Beschwerdeführerin eine Vielzahl einzelner Beträge erhalten. Da ein Darlehensvertrag jeweils eine konkrete Darlehensvaluta zum Gegenstand hat, wären eine Vielzahl solcher Verträge abzuschließen gewesen, die insgesamt die

zu den Bilanzstichtagen ausgewiesene Darlehensschuld ergeben hätten müssen (VwGH 15.3.1995, 94/13/0249). Die bloße Verbuchung dieser Zuwendungen an den Gesellschafter vermag eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung nicht ersetzen, weil es nicht den Gepflogenheiten zwischen Fremden entspricht, Darlehensbeträge in einer Höhe von insgesamt über 27.428,90 Euro bzw. 19.629,33 Euro in einem Zeitraum von 4 Jahren hinzugeben, ohne darüber eine schriftliche Urkunde mit den wesentlichen Darlehenskonditionen (Tilgung, Verzinsung, Sicherheiten) zu verfassen.

Auch die völlig unklare Vertragsgestaltung dahingehend, dass keine konkrete Vereinbarung über den Rückzahlungszeitpunkt getroffen wurde, ist ein weiterer Anhaltspunkt dafür, dass kein echtes Darlehen vorliegt (VwGH 14.12.2006, 2006/14/0025 mit weiteren Verweisen). Nach Lehre und Rechtsprechung stellt die Rückzahlungsverpflichtung nämlich u.a. einen wesentlichen Bestandteil eines Darlehensvertrages dar (vgl. VwGH 15. 3. 1995, 94/13/0249; VwGH 14. 4. 1993, 91/13/0194). Wird dem Anteilsinhaber von der Körperschaft ein Darlehen eingeräumt und keine bzw. keine ausreichend klare Rückzahlungsverpflichtung getroffen, wird dadurch eine *verdeckte Gewinnausschüttung* durch Hingabe der Darlehensvaluta bewirkt (vgl. Quantschnigg, Spezielle Probleme der *verdeckten Gewinnausschüttung* im Steuerrecht, ÖStZ 1985, S. 161f), da in einem solchen Fall die Rückzahlbarkeit der vom Gesellschafter von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge nicht als erwiesen angenommen werden kann. Daran vermag auch das Vorbringen, wonach die Rückzahlung die Gesellschafter-Geschäftsführer nach Erreichen eines entsprechenden Geschäftsganges und entsprechender Gewinne laufend zurückgeführt hätten oder die Beträge gegebenenfalls über Ausschüttungen abgedeckt werden sollten. Eine derart ungewisser Rückzahlungszeitpunkt ist nicht als ausreichend klare Rückzahlungsvereinbarung zu werten, so wie sie üblicherweise unter Fremden getroffen würde.

Dass im konkreten Fall die Bankverbindlichkeiten der Bf. mittels Blankowechsels beider Gesellschafter, durch ein Sparbuch und ein Wertpapierdepot besichert sind, ist für die Beurteilung des konkreten Falles ohne Belang, da damit nicht die "Darlehensforderungen" der Bf. an ihre Gesellschafter-Geschäftsführer besichert waren (VwGH 31.3.1998, 96/13/0121), sondern Forderungen der Bank gegenüber der Bf. und damit der Bf. keinerlei Sicherheiten in Bezug auf die an die Gesellschafter-Geschäftsführer eingeräumten Darlehen zur Verfügung standen.

Auch der Umstand, dass im Rahmen der Jahresabschlüsse das "Darlehenskonto" jeweils mit Zinsen belastet wurde, macht für den Abschluss des Darlehens- bzw. Kreditvertrages keinen Beweis (VwGH 15.3.1995, 94/13/0249), zumal es sich dabei um keine faktische Begleichung von angelaufenen Zinsen, sondern lediglich um eine buchmäßiges Erhöhung der Forderung der Bf. an die Gesellschafter-Geschäftsführer handelte.

Auch die spätere Umwandlung der Bf. in eine Personengesellschaft ändert nichts, da ein generelles Rückwirkungsverbot gilt (VwGH 8.11.1983, 83/14/0101) und die spätere Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft an den bereits verwirklichten Steuertatbeständen nichts ändert.

Aufgrund des sich bietenden Gesamtbildes, nämlich des Fehlens von schriftlichen Unterlagen über die Darlehensgewährung und entsprechend bindender Rückzahlungsvereinbarungen sowie des Fehlens von Sicherheiten, konnte die belangte Behörde zu Recht davon ausgehen, dass solche Bedingungen bei einer Darlehensgewährung unter Fremden nicht üblich sind.

Bei der *Umwandlung* nach dem UmwG handelt es sich um eine übertragende *Umwandlung*, bei der das Vermögen einer Kapitalgesellschaft ohne Liquidation im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (vgl. § 1 UmwG) auf eine OHG übertragen wird.

Bei Gesamtrechtsnachfolge (§ 19 Abs. 1 BAO) gehen alle Rechtspositionen eines Rechtssubjektes auf den Rechtsnachfolger über (zB VwGH 9.11.2000, 2000/16/0376). Dies betrifft nicht nur die Rechte und Pflichten, die sich aus dem Abgabenschuldverhältnis (§ 4 BAO) ergeben, sondern auch die Rechte und Pflichten aus dem Abgabepflichtverhältnis (vgl auch zB VwGH 14.7.1994, 92/17/0176, wonach der Gesamtrechtsnachfolger in materiell- und in verfahrensrechtlicher Hinsicht bezüglich aller Rechte und Pflichten in die gesamte Rechtsstellung des Rechtsvorgängers tritt); lediglich höchstpersönliche Rechtspositionen können nicht übergehen (VwGH 23.10.1985, 82/17/0065; 9.11.2000, 2000/16/0376). Damit gehen auch **verfahrensrechtliche Rechtspositionen** (VwGH 22.9.1992, 88/14/0058 ; 25.9.1992, 90/17/0331 ; 17.10.2003, 99/17/0463), wie zB das Beschwerderecht (vgl. Ritz, BAO⁵, § 19 Tz. 4ff.) an den Rechtsnachfolger über.

Wie in der mündlichen Verhandlung hervorgekommen ist, ist die LA. OG Rechtsnachfolgerin der ursprünglich einschreitenenden GmbH. Daher ist das Erkenntnis an die LA. OG als *Rechtsnachfolgerin* zu erlassen, die in der mündlichen Verhandlung durch ihren ausgewiesenen steuerlichen Vertreter vertreten auch war.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 Frage, unter welchen Umständen bei Gesellschafterdarlehen verdeckte Ausschüttungen anzunehmen sind, ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt. Die Klärung hängt von dem Gesamtbild der jeweils im Einzelfall gegebenen Verhältnisse ab (vgl. VwGH 6. 7. 2011, 2008/13/0005; VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003).

Im gegenständlichen Fall wurde daher in keiner Rechtsfrage entschieden, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG zukommt, sodass eine Revision unzulässig ist.

Linz, am 3. Februar 2015