

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf. vertreten durch Schwab & Partner Steuerberater GmbH, Evangelische Kirchengasse 7, 7400 Oberwart, über die Beschwerde vom 05.12.2012 gegen die vorläufigen Bescheide der belangten Behörde Finanzamt vom 05.11.2012 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010 und über die Beschwerde vom 19.4.2013 gegen den vorläufigen Bescheid vom 18.3.2013 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 nach der am 20.12.2017 am Bundesfinanzgericht in Wien über Antrag der Partei abgehaltenen mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide werden für endgültig erklärt.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) war in den streitgegenständlichen Jahren 2008 bis 2011 Gesellschafter-Geschäftsführer der X. GmbH und machte in seinen Einkommensteuererklärungen jeweils negative Einkünfte aus Kapitalvermögen geltend.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes übermittelte der steuerliche Vertreter mit **Schreiben vom 4.1.2011** eine Aufstellung der (negativen) Einkünfte aus Kapitalvermögen für 2008 sowie Kontoauszüge und eine Rechnung über ein Bewertungsgutachten. Der Bf habe der X. GmbH zwei Darlehen gewährt, welche er mangels eigener Mittel fremdfinanzieren musste. Die Zinszahlungen für das erste Darlehen seien erst dann fällig, wenn es die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft erlaube, was bisher nicht der Fall gewesen sei. Für das zweite Darlehen aus dem Dezember 2008 sei im Dezember 2010 die erste Zinszahlung in Höhe von 3.883,20 € erfolgt.

Die Einkommensteuerveranlagung der Jahre 2008 bis 2010 erfolgte zunächst erklärungskonform.

Anlässlich einer **abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 2008 bis 2010** traf das Finanzamt bezüglich der Einkommensteuerveranlagung des Beschwerdeführers (Bf) unter Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16.10.2012 folgende Feststellungen:

Es liegen Einlagen vor, wenn der Körperschaft vom Anteilsinhaber liquide Mittel zur Verfügung gestellt werden bzw aus Anlass einer rechtsgeschäftlichen Transaktion ein geldwerter Vorteil zukomme, der nur aus der Anteilsinhaberstellung seine Erklärung finde. Neben der objektiven Bereicherung der Gesellschaft müsse eine Zuwendungsabsicht des Gesellschafters vorliegen.

Das sei hier der Fall. Gesellschafter der X. GmbH seien die Y. AG (40%) und der Bf (60%). Laut Gesellschafter-Umlaufbeschluss vom 8.11.2007 habe der Bf der Körperschaft zur Eigenkapitalstärkung einen Betrag von 250.000 € zuzuführen. Das sei in der Form geschehen, dass der Bf das Bankdarlehen der X. GmbH bei der Raiffeisenbank übernommen habe und zusätzlich ein Darlehen gewährt habe. Bis zur Eigenkapitalstärkung der Gesellschaft habe der Gesellschafter auf die Rückführung und Verzinsung verzichtet.

Es liege damit eine steuerneutrale Einlage iSd KStG vor. In der Folge komme es zur Erhöhung des Wertansatzes der Beteiligung des Gesellschafters. Beim Gesellschafter gebe es keinen Aufwand durch Zinsen und Spesen infolge fremdfinanzierter Eigenkapitalstärkung.

Das kleine Darlehen sei anzuerkennen, da es von der Besserungsvereinbarung nicht erfasst sei und bereits Zinsen geflossen seien.

Die Bescheide seien gemäß § 200 BAO vorläufig zu erlassen, da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht durch mögliche Gesellschafterbeschlüsse zwar noch ungewiss, aber zum derzeitigen Stand des Verfahrens wahrscheinlich sei.

Einkünfte aus Kapitalvermögen:

	2008	2009	2010
Lt. Bf.	-16.191,78	-12.117,08	-3.351,08
Lt. Bp.	-214,51	-989,61	3.282,07

Entsprechend diesen Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung ergingen am **5.11.2012** im wiederaufgenommenen Verfahren neue (**vorläufige**) **Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2010.**

Die **Berufung vom 5.12.2012** gegen die Einkommensteuerbescheide für 2008 – 2010 bzw die nachgereichte Begründung vom 7.1.2013 richtete sich gegen die Qualifikation des Gesellschafterdarlehens aus dem Jahr 2007 in Höhe von 250.000 € als Einlage anstelle von Fremdkapital und gegen die daraus resultierende Nichtanerkennung des Schuldzinsenabzuges als Werbungskosten.

Begründend wird angeführt, dass der Bf keine zusätzlichen Fremdmittel zugeführt habe. Er habe lediglich bestehende Bankdarlehen übernommen. Dies könne nichts an der Qualifikation dieser Mittel als Fremdkapital ändern.

Der Verzicht des Bf unter Einräumung einer Besserungsvereinbarung könne grundsätzlich nicht als fremdunüblich angesehen werden. Besserungsvereinbarungen seien durchaus gängige Finanzierungsinstrumente, welche insbesondere in der Phase von Sanierungen von Unternehmen Anwendung finden. Der Gläubiger einer Gesellschaft verzichte auf die Darlehensvaluta unter der Bedingung, dass seine Forderung bei Eintritt von gewissen Bedingungen inklusive des zwischenzeitlich entstandenen Zinsanspruches wieder auflebe. Forderungsverzichte samt Besserungsvereinbarungen erfolgen geradezu zwangsläufig zur Eigenkapitalstärkung einer Gesellschaft, da sie ansonsten zwecklos wären.

Das Rechtsmittel wurde mit **Berufungsvorentscheidung vom 14.3.2013** abgewiesen.

In der Begründung legte das Finanzamt sachverhaltsmäßig dar, der Bf sei Gesellschafter-Geschäftsführer der X. GmbH und mit 60% beteiligt. Auf einen Vorhalt des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer 2008 habe der Bf erklärt, er habe der GmbH zwei Darlehen gewährt, welche er mangels eigener Mittel fremd finanzieren musste. Es seien eine Aufstellung der negativen Einkünfte aus Kapitalvermögen, Kopien der Kontoauszüge und die Rechnung über ein Bewertungsgutachten in Zusammenhang mit den Darlehensgewährungen beigelegt gewesen.

Anlässlich der Betriebsprüfung seien der Behörde ein Gesellschafterbeschluss der GmbH vom 8.11.2007, sowie Berechnungsgrundlagen für die Ermittlung der negativen Kapitaleinkünfte 2009 und 2010 samt Kontoauszügen vorgelegt worden. Laut Punkt 1 des Gesellschafterbeschlusses gewähre die Y. AG aus gesellschaftsrechtlichen Motiven einen nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschuss in Höhe von 400.000 € unter anderem mit der Bedingung, dass der Bf zur Eigenkapitalstärkung Bankforderungen gegenüber der Gesellschaft in Höhe von 250.000 € unter Forderungsverzicht abdecke. Laut Punkt 2 des Gesellschafterbeschlusses sei der X. GmbH ein Darlehen in Höhe von 250.000 € vom Bf zur Eigenkapitalstärkung gewährt und bis zum Eintritt dieser Eigenkapitalstärkung auf Rückführung und Verzinsung des Darlehens verzichtet worden. Das Finanzamt habe im Zuge der Betriebsprüfung diesen Geschäftsvorgang als verdeckte Einlage bei der GmbH beurteilt und die Einkünfte aus Kapitalvermögen abgeändert.

In rechtlicher Würdigung dieses Sachverhaltes wiederholte das Finanzamt die Ausführungen des Betriebsprüfungsberichtes unter Verweis auf § 8 Abs. 1 KStG.

Der Bf habe der Gesellschaft ein Darlehen gewährt, indem er einen Bankkredit der Gesellschaft bei der Raiffeisenbezirksbank in Höhe von 250.000 € abgedeckt habe. Der Bf habe zur Stärkung der Eigenkapitalstruktur der Gesellschaft auf die Rückführung des Darlehens verzichtet. Da der Bf die Darlehenssumme selbst fremd finanzieren musste, habe er seinerseits bezahlte Zinsen als negative Kapitaleinkünfte geltend gemacht.

Habe eine Zuwendung des Gesellschafters an die Gesellschaft nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache nicht in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, sondern im Gesellschaftsverhältnis, sei die Leistung, ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung als Darlehen, als verdeckte Einlage anzusehen.

Gegenständlich liege keine klare Darlehensgestaltung vor, sondern eine eigenkapital-ersetzende Zuwendung. Ersetze ein Darlehen Eigenkapital – wie dies aus dem Wortlaut des Umlaufbeschlusses unmissverständlich hervortrete – werde die Verbindlichkeit der Körperschaft gegenüber dem Anteilsinhaber nicht anerkannt, zumal im vorliegenden Fall eindeutig die Zufuhr von Eigenkapital geboten gewesen sei. Zudem hätte eine der X. GmbH fremd gegenüberstehende Person kein Darlehen mit einem derartig aufschiebend bedingten Rückführungsverzicht gewährt.

Es liege daher eine steuerneutrale Einlage iSd § 8 Abs. 1 KStG vor und könne der Zinsen- und Spesenaufwand beim Gesellschafter nicht anerkannt werden.

Am 18.3.2013 erging ein (vorläufiger) **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011**, in dem die Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 1.589,68 € angesetzt wurden, statt mit -5.191,51 € laut elektronischer Steuererklärung. In der Bescheidsbegründung wurde dazu auf die Berufungsvorentscheidung vom 14.3.2013 verwiesen.

In der **Berufung vom 19.4.2013** gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 beantragte der Bf die Festsetzung der Einkommensteuer entsprechend der eingereichten Abgabenerklärung und verwies auf die Berufungsbegründung vom 7.1.2013 zu den Vorjahren.

In der abweisenden **Berufungsvorentscheidung vom 17.7.2013** betreffend Einkommensteuer für 2011 wiederholte das Finanzamt im Wesentlichen die Ausführungen der Berufungsvorentscheidung betreffend 2008 bis 2010.

Der Bf brachte mit Schreiben vom **15.4.2013 bzw. 19.8.2013 Vorlageanträge** betreffend Einkommensteuer für 2008 bis 2011 ein, ohne ein weiteres Vorbringen zu erstatten.

Im **Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht** erläuterte der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 22.8.2017, dass im Zuge der Änderung der Gesellschafterstruktur der X. GmbH Ende 2015 das Wiederaufleben von 30% des Darlehens zuzüglich einer fiktiven Verzinsung beschlossen worden sei. Der entsprechende Betrag von insgesamt 100.778,51 € sei im Jahr 2015 an den Bf geflossen. Außer dieser Zahlung seien seit 2012 keine Zins- oder Kapitalzahlungen an den Bf erfolgt. Auch seien keine weiteren diesbezüglichen Gesellschafterbeschlüsse bekannt.

Für das zweite Darlehen vom Dezember 2008 gebe es keinen schriftlichen Vertrag. Das Darlehen sei Ende 2008 in die Bücher der X. GmbH aufgenommen worden. Es sei immer noch als Verbindlichkeit ausgewiesen. Die Konditionen seien gleich wie bei den Darlehen der Gesellschafterin Y. AG.

Seit 2008 seien keine Gewinnausschüttungen durch die X. GmbH erfolgt.

Übermittelt wurden das Generalversammlungsprotokoll vom 4.12.2015 und der Darlehensvertrag des Bf vom 13.11.2007 bei der Erste Bank.

In der **mündlichen Verhandlung am 20.12.2017** wiederholte der steuerliche Vertreter, dass hier ein Darlehen an die Gesellschaft vorliege, wobei die Darlehensbedingungen im Gesellschafterbeschluss vom 8.11.2007 genau festgelegt seien. Lediglich der Zeitpunkt der Rückzahlung sei offen geblieben, weil eine Besserungsvereinbarung getroffen worden sei. Der Bf habe die bestehende Verbindlichkeit der Gesellschaft bei der Raiffeisenbank übernommen und mittels Finanzierung bei der Erste Bank diesen Kredit an die Raiffeisenbank zurückgezahlt. Auf einen Teil der Forderung habe die Raiffeisenbank verzichtet.

Der Bf brachte vor, dass er im Jahr 2007 davon ausgegangen sei, dass er die zugeführten Beträge von der Gesellschaft auf jeden Fall zurückbekommen werde.

Der steuerliche Vertreter ergänzte, dass aus diesem Grund mit der Gesellschafterin Y. AG eine unterschiedliche Regelung getroffen worden sei. Diese habe einen nicht rückzuzahlenden Zuschuss als Eigenkapital geleistet.

Der Bf erläuterte zum Grund der Kapitalzuführung, dass er im Jahr 2007 den Konkurs der X. GmbH vermeiden beziehungsweise den Fortbestand der Gesellschaft sichern wollte. Es sei daher notwendig gewesen, zur Vermarktung des entwickelten Produkts Geldmittel zuzuschießen.

Es sei dann im Jahr 2015 eine der Bedingungen für das Wiederaufleben der Forderung, nämlich das Ausscheiden der Y. AG, nicht erfüllt gewesen. Verhandlungsergebnis sei dann schließlich gewesen, dass er lediglich 30% seiner Forderung und die anteiligen Zinsen erhalten habe. Die Firma entwickle sich mittlerweile sehr gut und er rechne damit, dass er von der Gesellschaft noch weitere Rückzahlungen erhalten werde.

Die Vertreterin des Finanzamtes bekräftigte die bisherige Rechtsauffassung. Im Gesellschafterbeschluss sei ausdrücklich von Eigenkapitalstärkung die Rede. Auch in der Beschwerde sei auf eine Eigenkapitalstärkung Bezug genommen worden. Ein Forderungsverzicht causa societatis sei als Einlage zu werten.

Der steuerliche Vertreter entgegnete, dass der Ausdruck „Eigenkapitalstärkung“ in der Beschwerde verwendet worden sei, weil er auch im Gesellschafterbeschluss und in der BVE vorgekommen sei. Einer Besserungsvereinbarung sei aber eine Eigenkapitalstärkung immanent. Es handele sich aber um Fremdmittel und um keine Einlage. Dem Bf seien auch keine weiteren Gesellschaftsanteile und keine ergebnisabhängigen Vergütungen zugeteilt worden.

Die Vertreterin des Finanzamtes wies darauf hin, dass es eindeutig um eine Finanzierung gegangen sei.

Der steuerliche Vertreter wandte ein, dass einfach eine natürliche Person statt der Bank als Darlehensgeber aufgetreten sei.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerden erwogen:

Sachverhalt:

Fest steht, dass der Bf Gesellschafter-Geschäftsführer der X. GmbH ist und im Jahr 2007 seiner Gesellschaft die strittigen Mittel in Höhe von 250.000 € zur Verfügung gestellt hat, um den Fortbestand der Gesellschaft zu sichern und die Vermarktung der entwickelten Produkte zu ermöglichen. Er hat eine gegenüber der Gesellschaft bestehende Bankforderung bei der Raiffeisenbezirksbank abgedeckt und musste dafür seinerseits bei der Erste Bank ein Darlehen aufnehmen (Darlehensvertrag vom 13.11.2007). Zinsen und Spesen aus dem Darlehen bei der Erste Bank hat der Bf ab dem Jahr 2008 als negative Einkünfte aus Kapitalvermögen geltend gemacht (2008: 15.977,27 €; 2009: 11.127,47 €; 2010 2.749,95 €; 2011: 1.161,86 €).

Im **Gesellschafterbeschluss** der X. GmbH vom **8.11.2007** wurde unter Bezugnahme auf die Beteiligungsverhältnisse (Y. AG 40%, Bf. 60%) Folgendes festgelegt:

1. Gesellschafterzuschuss der Y. AG:

Die Y. AG gewährt aus gesellschaftsrechtlichen Motiven einen nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschuss von 400.000 € unter den Bedingungen

- Verzicht der Raiffeisenbezirksbank in Höhe von 750.000 € gegenüber der X. GmbH bzw X. Vertriebs GmbH sowie
- Verzicht sonstiger Gläubiger der beiden Gesellschaften in Höhe von 70.000 €
- Eigenkapitalstärkung der Gesellschaften durch den Bf in Höhe von 250.000 € durch Abdeckung von entsprechenden Bankforderungen und entsprechenden Forderungsverzicht, wobei der Forderungsverzicht mit dem Beschluss unter Punkt 2. vorgenommen wird.

2. Forderungsverzicht des Bf

Der Bf gewährt der Gesellschaft ein Darlehen, indem er ein Bankdarlehen bzw Bankkredit der Gesellschaft bei der Raiffeisenbezirksbank von 250.000 € abdeckt. Zur Stärkung der Eigenkapitalstruktur verzichtet er auf dieses Darlehen. Sein Anspruch lebt wieder auf, wenn die Eigenkapitalstruktur auch ohne diesen Verzicht gegeben ist. Dies ist der Fall, wenn und soweit

- die Y. AG abgeschichtet ist,
- AWS-besicherte Kredite rückgeführt sind und
- die Eigenkapitalquote durch Rückführungen bzw Teilrückführung des Darlehens nicht unter 20% sinkt.

Im Fall des Auflebens ist der Bf berechtigt, die Rückführung des Darlehens sowie von Zinsen in (näher bestimmter Höhe) – auch Zinsen aus dem Verzichtszeitraum – zu verlangen. Die X. GmbH ist in diesem Fall verpflichtet, diesen Anspruch abzudecken.

Mit diesem Gesellschafterbeschluss vom 8.11.2007 ist somit dokumentiert, dass der Bf der Gesellschaft im Jahr 2007 ein Darlehen in Höhe von 250.000 € gewährt und gleichzeitig auf diese Darlehensforderung zuzüglich Zinsen verzichtet hat, wobei sein Anspruch

vereinbarungsgemäß unter bestimmten Bedingungen wieder auflebt (Besserungsvereinbarung).

Bis zum Jahr 2015 hat die X. GmbH weder Darlehensrückzahlungen noch Zinsenzahlungen an den Bf geleistet. Erst am 4.12.2015 hat die Gesellschaft die Auszahlung eines Teilbetrages von 75.000 € samt anteiligen Zinsen, insgesamt 100.778,51 €, an den Bf wie folgt beschlossen:

Die Gesellschafter gingen entsprechend dem **Generalversammlungsprotokoll vom 4.12.2015**, Seite 9, unter dem Punkt „Neuregelung Forderungsverzicht und Wiederauflebensvereinbarung der Forderung des Gesellschafters Bf. gegen die Gesellschaft“ aufgrund der geänderten Umstände von einem Wiederaufleben der Forderung des Bf in Höhe von 30% des Darlehens (75.000 €) plus 30% der Zinsen (25.778,51 €) aus. Ein darüber hinausgehender Wiederauflebensanspruch besteht nur unter gewissen Voraussetzungen. Der Bf hielt zu diesem Zeitpunkt an der Gesellschaft eine Beteiligung von lediglich 17,26%.

Zu beurteilen ist nun, ob die vom Bf in den Jahren 2008 – 2011 aufgewendeten Fremdfinanzierungskosten (Zinsen und Spesen für das Bankdarlehen vom 13.11.2007 bei der Erste Bank) als Werbungskosten bzw negative Einkünfte aus Kapitalvermögen anzuerkennen sind. Strittig ist in diesem Zusammenhang, ob die seitens des Bf als Darlehen bezeichneten Mittel in Höhe von 250.000 € tatsächlich als Darlehen an die Gesellschaft zu qualifizieren sind oder ob der Bf seiner Gesellschaft vielmehr verdecktes Eigenkapital zugeführt hat. Ein zweites Darlehen vom Dezember 2008 in Höhe von 25.000 € und die darauf entfallenden Fremdfinanzierungskosten hat das Finanzamt zu Recht anerkannt.

Rechtslage in den strittigen Jahren:

Gemäß § 4 Abs. 12 Z 1 EStG 1988 zählen zu den Einlagen u.a. auch jene Verbindlichkeiten, denen abgabenrechtlich die Eigenschaft eines verdeckten Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals zukommt.

Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung (§ 27 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 idF vor BudBG 2011) fallen ebenso wie Zinsen und andere Erträge aus Darlehen (§ 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988) unter die Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Schuldzinsen Werbungskosten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen, mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 EStG 1988 oder mit Kapitalerträgen, die gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988 mit einem besonderen Steuersatz versteuert werden, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Würdigung der Rechts- und Sachlage:

1. Zur Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen

Das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988 erfasst jene Aufwendungen, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Kapitalanlagen stehen, die zu abgeltungsbesteuerten in- oder ausländischen Kapitalerträgen nach § 97 EStG 1988 oder § 37 Abs. 8 EStG 1988 führen (*Doralt/Kofler*, EStG¹¹, § 20 Tz 159/3). Dies gilt dann, wenn die Beteiligung grundsätzlich dazu geeignet ist, Kapitalerträge abzuwerfen, die der Kapitalertragsteuer unterliegen, auch wenn die Gesellschaft im konkreten Veranlagungsjahr keine Ausschüttungen vorgenommen hat (vgl. UFS 14.9.2004, RV/0317-W/04).

Sind die Zuwendungen des Bf im vorliegenden Fall als Einlage in seine Gesellschaft zu qualifizieren, stehen sie mit Kapitalerträgen iSd § 97 EStG 1988 in Zusammenhang. Es greift - von den Parteien unbestritten - in diesem Fall das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988, sodass Fremdfinanzierungskosten des Bf steuerlich nicht abzugsfähig sind.

Wenn der Bf seiner Gesellschaft hingegen ein Darlehen gewährt hat, sind die im Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung der Darlehensmittel angefallenen Zinsen und Spesen gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abziehbar.

2. Qualifikation als verdeckte Einlage oder Darlehensforderung

In Streit steht, ob die im Gesellschafterbeschluss vom 8.11.2007 dokumentierte Mittelzuführung des Bf an seine Gesellschaft mit auflösend bedingtem Forderungsverzicht (Besserungsvereinbarung) steuerlich als Darlehen anzuerkennen ist oder ob wegen der Veranlassung durch die Gesellschafterstellung vielmehr eine Einlage in die Gesellschaft anzunehmen ist.

Ein sozietär veranlasster auflösend bedingter Verzicht (zB Besserungsvereinbarung) führt zur Einlage iSd § 8 Abs. 1 KStG im Zeitpunkt der (Besserungs-)kapitalhingabe (*Ressler/Stürzlinger* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG², § 8 Tz 32).

Das Finanzamt ging im vorliegenden Fall davon aus, dass die Darlehenshingabe des Bf mit gleichzeitigem Forderungsverzicht samt Besserungsvereinbarung durch die Gesellschafterstellung veranlasst war. Gegen diese Annahme des Finanzamtes wandte der steuerliche Vertreter des Bf ein, dass Besserungsvereinbarungen in der Phase von Unternehmenssanierungen durchaus gängige, fremdübliche Finanzierungsinstrumente seien. Besserungsvereinbarungen erfolgen nach Ansicht des steuerlichen Vertreters geradezu zwangsläufig zur Eigenkapitalstärkung der Gesellschaft, da sie ansonsten zwecklos wären.

Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilsinhabern müssen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Hat die Zuwendungen nach ihrem „inneren Gehalt“ ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis, ist die Leistung - ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung z.B. als Darlehen – als verdeckte Einlage anzusehen (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208).

Gewährt der Gesellschafter seiner nicht mehr kreditwürdigen Gesellschaft ein Darlehen, dann liegt eine verdeckte Einlage vor (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹³, § 16 Tz 220 unter „Darlehensverlust“).

Die Übernahme der Schulden einer existenzgefährdeten Kapitalgesellschaft durch den Gesellschafter-Geschäftsführer erhöht als Gesellschaftereinlage die Anschaffungskosten der Beteiligung (VwGH 24.1.1990, 86/13/0162; *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹³, § 16 Tz 31). Auch bei der Übernahme einer Bürgschaft durch den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH wird davon ausgegangen, dass die Übernahme der Verpflichtung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und eine Gesellschaftereinlage vorliegt (VwGH 24.9.2007, 2005/15/0041).

Im Fall einer Besserungsvereinbarung ist bei späterem Wiederaufleben der Verbindlichkeit eine erfolgsneutrale Einlagenrückzahlung zu unterstellen (*Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG², § 8 Tz 71). Zinszahlungen auf das gesellschaftsrechtlich veranlasste Darlehen sind (verdeckte) Ausschüttungen (*Kirchmayr in Achatz/Kirchayr*, KStG 2011, § 8 Tz 70).

Wird der Forderungsverzicht deshalb ausgesprochen, um die Gesellschaft vor dem Konkurs zu bewahren, spricht dies zunächst für eine sozietäre Veranlassung. Schließlich ist die Sicherung des Fortbestandes der Gesellschaft eines der ureigensten Interessen des Anteilseigners (VwGH 23.9.2005, 2003/15/0078).

Was die Fremdüblichkeit der vorliegenden vertraglichen Gestaltung im Jahr 2007 betrifft, mag es zwar zutreffen, dass ein Forderungsverzicht durch fremde Dritte, um den Fortbestand der Geschäftsbeziehung zu sichern und weitere Ausfälle zu vermeiden, nicht vorweg als unübliche Vorgangsweise bezeichnet werden kann. Diesem Argument des steuerlichen Vertreters ist aber im konkreten Fall entgegenzuhalten, dass ein nicht beteiligter Dritter angesichts der damaligen finanziellen Situation der X. GmbH kein Kapital zugeführt hätte - insbesondere dann nicht, wenn er selbst zwecks Bestreitung der Mittel einen Bankkredit, der mit seinem Privatvermögen hypothekarisch besichert ist (siehe Kreditvertrag vom 13.11.2007), aufnehmen muss. Die gegenständliche Vorgangsweise hält daher einem Fremdvergleich nicht stand.

Mit der Zuführung der finanziellen Mittel im Jahr 2007 wollte der Bf entsprechend seinen Ausführungen in der mündlichen Verhandlung den Konkurs der X. GmbH vermeiden bzw. den Fortbestand der Gesellschaft sichern. Der Bf hat eine Forderung der Raiffeisenbezirksbank gegenüber der X. GmbH in Höhe von 250.000 € abgedeckt, auf eine Forderung in Höhe von 750.000 € musste die Raiffeisenbezirksbank jedoch verzichten (siehe Gesellschafterbeschluss vom 8.11.2007). Bei dieser Sachlage wird im Zeitpunkt der Besserungsvereinbarung von einer existenzbedrohten Gesellschaft und im Sinne der angeführten Literatur und Rechtsprechung von einer Einlage auszugehen sein.

Im Gesellschafterbeschluss vom 8.11.2007 wird darüber hinaus einleitend ausdrücklich auf die Beteiligung des Bf Bezug genommen, was ebenfalls für einen Forderungsverzicht iZm der Gesellschafterstellung spricht. Wie auch seitens des Finanzamtes betont wurde, war mit der Mittelzuführung des Bf laut Gesellschafterbeschluss eindeutig eine Eigenkapitalstärkung bezweckt. Nicht nachvollziehbar ist in diesem Zusammenhang, dass dieser Zweck nach Meinung des steuerlichen Vertreters mittels eines Darlehens, also Fremdkapital erreicht werden sollte. Darüber hinaus kann bei dem vorliegenden Sachverhalt durchaus von der wirtschaftlichen Notwendigkeit der Eigenkapitalzufuhr ausgegangen werden.

Der auflösend bedingte Forderungsverzicht ist daher gesellschaftsrechtlich veranlasst und ist ungeachtet der Bezeichnung als Darlehen als Einlage zu qualifizieren. Der Zuschuss erhöht die Anschaffungskosten der Beteiligung, auch wenn dem Bf - wie vom steuerlichen Vertreter eingewendet wurde - kein höherer Beteiligungsanteil zugeteilt wurde. Die vom Bf bezahlten Zinsen und Spesen für den von ihm aufgenommenen Bankkredit zur Finanzierung der Übernahme von Gesellschaftsschulden sind nicht als vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abziehbar.

Nach dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters wurde der nicht rückzuzahlende Zuschuss der zweiten Gesellschafterin Y. AG im Jahr 2007 als Eigenkapital geleistet. Daraus ist aber keineswegs der Umkehrschluss zu ziehen, dass der gleichzeitig geleistete Zuschuss des Bf, der unterschiedlich geregelt wurde, nämlich mit Besserungsvereinbarung, kein Eigenkapital darstellt.

Da die Ungewissheit beseitigt ist, waren gemäß § 200 Abs. 2 BAO die vorläufigen Abgabenfestsetzungen für endgültig zu erklären.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die entscheidende Frage, ob die Besserungsvereinbarung sozietär veranlasst war, ist eine Sachverhaltsfrage.

