



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Mag. Bernhard Renner und die weiteren Mitglieder Mag. Susanne Haim, Dr. Ernst Grafenhofer und Johann Möslinger im Beisein der Schriftführerin Frau Maria Schistek über die Berufung der To -Pa GmbH, Ort, Straße, vertreten durch Mag. Herbert Niedermayer, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, 4780 Schärding, Passauer Straße 13, vom 22. Juli 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC, vertreten durch AD Peter Bernroider, vom 1. Juli 2011 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum für den Zeitraum 1. Mai 2007 bis 30. April 2010 nach der am 28. Juni 2012 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine GmbH mit Sitz in X. Ihr Betriebsgegenstand ist Sport (Tennis und Freizeitzentrum). Sie ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG 1988 für ein abweichendes Wirtschaftsjahr (1.5. bis 30.4.).

Bei der Bw. fand im Jahr 2011 eine Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO für den Prüfungszeitraum 2004 bis 2009 statt (BP-Bericht vom 29.6.2011). Die Schlussbesprechung hat am 27. April 2011 stattgefunden.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 29. Juni 2011 finden sich folgende streitrelevante Ausführungen:

"Allgemeines

Betriebsgegenstand/Art der Tätigkeit

Sport

Organe der Gesellschaft

Geschäftsführerin seit 14.01.2010

Prokuristen

Franz K jun. und Thomas C

Eigentum- bzw. Beteiligungsverhältnisse

Regina K 12 %; Franz K sen. 37 %; Franz K jun. 25 %; Thomas und Sonja C je 13 %

Steuerliche Feststellungen

Tz. 1 vA Verr Kto

Das Verrechnungskto. des zu 37 % beteiligten Gesellschafters K Franz weist folgende Verbindlichkeiten gegenüber der To Pa GmbH auf.

Die Verrechnungsstände sind der beiliegenden Tabelle unterhalb zu entnehmen.

Auf den Pkt. 1 des Besprechungsprogrammes vom 27.04.2011 und auf die Niederschrift wird verwiesen.

Sachverhalt:

Die Höhe des auf dem Verr. Kto 2350 ausgewiesenen Kontostandes in 2008, 2009 und 2010 basiert auf Entnahmen des Gesellschafters, die die private Lebenssphäre des Gesellschafters betreffen. Die in der Bilanz der Gesellschaft ausgewiesenen Forderungsstände wurden im Jahr 2008 – 2009 mit 2,88 % und 3,90 % verzinst.

Zinstilgungen wurden nicht geleistet, die verrechneten Zinsen erhöhten lediglich den Forderungsstand der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter.

Das Verr. Kto. K Franz weist keine, einem fremdüblichen Darlehen entsprechende, monat- od. vierteljährlichen Tilgungs- od. Zinszahlungen aus, die auf eine fremdübliche Gestaltung eines Darlehensvertrages schließen ließe.

Eine gesellschaftsvertragliche Regelung liegt nicht vor. Von Seite des Unternehmens wurde eine Vereinbarung datiert mit 21.07.2009 vorgelegt. In dieser Vereinbarung wird die mündlich getroffene Vereinbarung über die Rückführung und die Verzinsung des Gesellschafterverrechnungskontos festgehalten. (Vereinbarung in Kopie)

Aus der vorgelegten Vereinbarung geht weder die Besicherung noch die Höhe des Kreditrahmens hervor. Als fremdunüblich ist auch anzusehen, dass der Verrechnungsstand Franz K mit 30.04.2009 (abweichendes Wirtschaftsjahr) bereits eine Verbindlichkeitshöhe durch laufend getätigte Privatentnahmen in Höhe von € 290.511,16 aufweist, eine mündlich getroffene, schriftlich festgelegte Darlehens-Vereinbarung jedoch erst mit 21.07.2009 vorliegt. Für die im Zeitraum 01.05.2007 bis 30.04.2009 getätigten Privatentnahmen lag jedenfalls weder ein Darlehensvertrag noch eine Vereinbarung vor. Wie aus dem Verrechnungsstand K Franz mit 30.04.2010 hervorgeht (siehe oben) wurde auch die am 21.07.2009 getroffene Vereinbarung nicht gelebt, da weitere getätigte Privatentnahmen lediglich die Verbindlichkeitsstände K Franz gegenüber der Gesellschaft weiter erhöhten.

Rechtliche Würdigung:

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben.

Diese Ursache wird anhand eines Fremdvergleichs ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden.

Die Vereinbarung muss demnach

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Maßstab für das Ausmaß einer verdeckten Ausschüttung ist der Fremdvergleich, d.h. der verwirklichte Sachverhalt ist mit einem Vorgang, wie er unter Wegdenken der Eigentümergemeinschaft oder der Nahebeziehung üblich wäre, zu vergleichen. Denkt man sich die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen weg, so bekäme ein Fremder Dritter von der Kapitalgesellschaft ohne Darlehensvertrag und entsprechende Rückzahlungsvereinbarung, Verzinsung und Sicherheiten keine derartigen Beträge zur Verfügung gestellt. Auch bei

Darlehensverträgen sind z.B. Sicherheiten und zivilrechtliche Wirksamkeit keine unabdingbaren Voraussetzungen für deren steuerliche Anerkennung; allerdings ist schon aus Beweisgründen unter dem Gesichtspunkt der Fremdüblichkeit für den Darlehensgeber ein bloß mündlich abgeschlossener Darlehensvertrag unüblich.

Der Inhalt eines Darlehensvertrages hat jedenfalls zu enthalten: Darlehensgeber und -nehmer, Art der geliehenen Sachen, Laufzeit, Höhe der Zins- oder Wertsicherungsvereinbarung, Besicherung, sowie klare Kündigungs-, Tilgungs- und Zahlungsmodalitäten.

Gem. Rz 1216 (EStR 2000) sind als fremdunüblich Darlehen (Vereinbarungen) anzusehen bei der kein Kreditrahmen festgelegt wurde. Eine fremdüblich grundbücherliche Besicherung der Darlehensverbindlichkeit ist auch nicht gegeben.

Im Erkenntnis des VwGH vom 15.11.2005, ZI 2001/14/0016, wird bestätigt dass Geldzuschüsse an den Gesellschafter, die zwei Jahre lang ohne rechtsgültige Vereinbarungen über Rückzahlungen, Sicherheiten und Zinsen geleistet wurden, zur Gänze als verdeckte Ausschüttung zu sehen sind. Diese Vorgangsweise war nur durch die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zwischen der GmbH zu deren Gesellschafter erklärbar.

In der Rz 933 KStR wird u.a. auch angeführt: "Wird eine Entnahme über das Verr.Kto. Gesellschafter erfasst, liegt eine Darlehensaufnahme vor, für die jene Maßstäbe anzulegen sind, die bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gelten."

Aus Sicht der BP ist das Verr.Kto. K Franz als vA zu werten, da keine fremdüblichen Vereinbarungen vorliegen.

Die offenen Forderungen der Gesellschaft an den Gesellschafter werden als verdeckte Gewinnausschüttung im Jahr 2008, 2009 und im Nachschauzeitraum 2010 gewertet.

Die Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % trägt der Gesellschafter. In Höhe der Kest ist eine Forderung an den Gesellschafter in der Bilanz einzustellen.

Die Kapitalertragsteuer wird der Gesellschaft mit Haftungsbescheid vorgeschrieben.

Jahr	2007	2008	2009	2010
Kto 2350 VerrechKto K Franz sen	67.086,68	277.834,14	290.511,16	385.989,87
Verrechnungsstände abzüglich Zinsen		269.083,78	279.178,16	341.989,87
Gewinn		-269.083,78	-10.094,38	62.811,71
Gewinnänderung				Nachschauzeitraum
Forderungsabschreibung		-269.083,78	-10.094,38	-62.811,71
Außerbilanzielle Zurechnung	va Verr. Kto brutto	336.354,73	12.617,68	78.514,64
Passivierung	Kest	-67.270,95	-2.523,60	-15.702,93

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2008	2009
Kapitalertragsteuer	Euro	Euro
Abgabe	67.270,95	2.523,60
Körperschaftsteuer		
[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust – Forderungsabschreibung	-269.083,78	-10.094,38
[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust – VGA Verr. Kto. Brutto	336.354,73	12.617,98
[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust – Passivierung Kest	-67.270,95	-2.523,60

[777] Gesamtbetrag der Einkünfte – Forderungsabschreibung	-269.083,78	-10.094,38
[777] Gesamtbetrag der Einkünfte – vA Verrech Kto brutto	336.354,73	12.617,98
[777] Gesamtbetrag der Einkünfte – Passivierung Kest	-67.270,95	-2.523,60

Tz. 2 vA Verr. Kto Nachschauzeitraum

Auf den Pkt. 1 des Besprechungsprogramms vom 27.04.2011 und auf die Niederschrift wird verwiesen.

Die Kapitalertragsteuer wird vom Gesellschafter K Franz sen. getragen. In Höhe der Kest ist eine Forderung gegenüber dem Gesellschafter in der Bilanz einzustellen. Die Kest wird der Gesellschaft mit Haftungsbescheid vorgeschrieben."

Zeitraum	2010
Kapitalertragsteuer	Euro
Abgabe	15.702,93

Oben erwähnte Vereinbarung vom 21. Juli 2009, in der die mündlich getroffene Vereinbarung über die Rückführung und die Verzinsung des Gesellschafterverrechnungskontos festgehalten wird, hat folgenden Wortlaut:

"Abgeschlossen zwischen

der T X GmbH, Straße, Ort,

als Darlehensgeber einerseits

und

dem Gesellschafter Franz K sen., geb. 18.1.1948, Straße

Ort,

als Darlehensnehmer andererseits.

Hiermit wird wie folgt die mündlich getroffene Vereinbarung über die Rückführung und die Verzinsung des Gesellschafterverrechnungskontos festgehalten.

I.

Rückzahlungszeitraum

Es wird vereinbart, dass die Forderung der T X GmbH gegenüber dem Gesellschafter innerhalb von 10 Jahren zu begleichen ist.

II.

Verzinsung

Für die Darlehensgewährung ist der Gesellschafter verpflichtet, Zinsen in Höhe von 4,00 % an die T X GmbH zu entrichten, d.h. das Verrechnungskonto wird mit den entsprechenden Zinsen belastet.

III.

Rückführung und Rückzahlungsmodalität

Die Rückführung des Betrages erfolgt bis auf weiteres in der Weise, dass die jährlichen Mietzahlungen an Hr. Franz K sen. auf dem Gesellschafter-Verrechnungskonto gebucht und so mit der aushaftenden Forderung verrechnet werden."

Aus der Niederschrift mit Hr. Franz K sen. vom 4. Jänner 2011 ergeben sich folgende Ausführungen:

"Auf dem Verr. Kto. K Franz scheinen im Jahr 2008 und 2009 hohe Entnahmen auf, die von Seite der To Pa GmbH als Forderung in der Bilanz verbucht wurde. Wurde diesbezüglich zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter eine schriftliche Vereinbarung (Darlehensvertrag) geschlossen?

Stellungnahme Hr. Franz K sen.: Ein schriftlicher Darlehensvertrag zwischen Gesellschaft und Gesellschafter liegt nicht vor. Es wurde eine mündliche Vereinbarung getroffen. Das Geld wurde größtenteils für den Kauf unseres Privathauses verwendet, dessen Finanzierung ursprünglich über die private Bausparkasse erfolgte. Aufgrund der hohen Zinsen erfolgte später eine Umfinanzierung über die To-Pa GmbH. Am 25.06.2007 wurden die privaten Bauspardarlehen von der To-Pa GmbH getilgt.

Liegen diesbezüglich anderweitige mündliche oder schriftliche Vereinbarungen, wie die Einräumung eines Kreditrahmens oder Vereinbarungen über Tilgung und Rückzahlung der Verbindlichkeit vor?

Stellungnahme Hr. Franz K sen.: Der Darlehensrahmen (Darlehensrückzahlung) der mündlich gesteckt wurde, liegt zwischen 10 und 15 Jahren und die Tilgung erfolgt durch die Gegenverrechnung der Mieterlöse. Die Verzinsung des Kredites erfolgt über das Verrechnungskonto. Die Zinsen werden zum Bilanzstichtag eingebucht. Im Umlaufbeschluss 2009 scheint diesbezüglich keine Schriftlichkeit auf. Die Vorgehensweise der Umfinanzierung (Darlehensaufnahme über die Gesellschaft) wurde mit der STB-Kanzlei abgesprochen. Ob und wie weit von Seite der STB-Kanzlei darüber schriftliche Aufzeichnungen geführt wurden ist mir nicht bekannt. Auf Seite der Gesellschaft/Gesellschafter liegen über die mündlichen Darlehensvereinbarungen keine Aufzeichnungen vor.

Erfolgte zwischenzeitlich eine Gewinnausschüttung durch die To-Pa GmbH?

Stellungnahme Hr. Franz K sen.: Bisher wurde keine Gewinnausschüttung durch die To-Pa GmbH vorgenommen."

Das Finanzamt ABC folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ am 1. Juli 2011 die Haftungsbescheide für die Zeiträume (abweichendes Wirtschaftsjahr) 01.05.2007 bis 30.04.2008 und 01.05.2008 bis 30.04.2009 sowie 01.05.2009 bis 30.04.2010. Als Begründung wurde angeführt, wenn die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlichen Haftungspflichtigen obliege, könne eine bescheidmäßige Geltendmachung erfolgen, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben werde oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden (§ 202 iVm § 201 Abs. 2 lit. c BAO). Die Voraussetzungen für eine sinngemäße Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO lägen vor, weil Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. Die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorgekommen seien, seien dem Bericht zur Außenprüfung zu entnehmen. Zur Begründung siehe Tz. 1 und 2 des Berichtes zur Außenprüfung vom 29. Juni 2011.

Mit Schreiben vom 21. Juli 2011, eingelangt am Finanzamt ABC am 22. Juli 2011, erhob der steuerliche Vertreter der Bw. Berufung gegen die Haftungsbescheide vom 1. Juli 2011 und führte aus, dass im Zuge der durchgeführten Außenprüfung die offenen Forderungen der Gesellschaft an den Gesellschafter vom Finanzamt als verdeckte Gewinnausschüttungen gewertet worden seien und Kapitalertragsteuer vorgeschrieben worden sei. Dagegen richte sich die gegenständliche Berufung. Die Begründung werde nachgereicht. Die Bw. beantrage die Aufhebung der angefochtenen Bescheide. Bei Nichtstattgabe beantrage die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

In der Berufungsbegründung vom 6. September 2011, eingelangt am Finanzamt ABC am 7. September 2011, führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus:

"Im Zuge der durchgeführten Außenprüfung wurden die offenen Forderungen der Gesellschaft an den Gesellschafter vom Finanzamt als verdeckte Gewinnausschüttungen gewertet und Kapitalertragsteuer vorgeschrieben.

Das Finanzamt begründet die Behandlung als verdeckte Ausschüttung damit, dass keine fremdüblichen Vereinbarungen vorliegen und verweist dazu auf die RZ 1216 EStR (weitere Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen – Darlehensverträge) sowie die RZ 933 KStR (ABC der verdeckten Ausschüttung – Entnahmen) bzw. auf das VwGH-Erkenntnis vom 15.11.2005, ZI. 2001/14/0016.

1) In den Ausführungen zu Tz. 1 des Berichtes gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 29.06.2011 schreibt das Prüfungsorgan, dass gem. RZ 1216 EStR Darlehen (Vereinbarungen) als fremdunüblich anzusehen sind, bei denen kein Kreditrahmen festgelegt wurde. Auch eine fremdübliche Besicherung der Darlehensverbindlichkeit sei nicht gegeben.

Für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen "Nahestehenden", also zwischen Körperschaften und ihren Anteilseignern sind folgende Kriterien maßgeblich:

Die Vereinbarung muss

- 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.

Unter Publizität eines Rechtsgeschäftes versteht man, dass dieses nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt und für einen Dritten erkennbar sein muss. Jedoch ist die erforderliche Publizität nicht mit der Schriftform gleichzusetzen und auch nicht in allen Fällen zwingend erforderlich. Nach Kotschnigg vertritt die jüngere Judikatur daher zu Recht den Standpunkt, dass die Schriftform zwischen nahen Angehörigen nicht unbedingt erforderlich sei. So erfolgt die ausdrückliche Aussage im VwGH-Erkenntnis vom 21.02.1996, 92/14/0079: Selbst unter Berücksichtigung der strengen Anforderungen für die steuerrechtliche Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen nahen Angehörigen sind schriftliche Unterlagen nicht unbedingt erforderlich.

Im gegenständlichen Fall gibt es eine schriftliche Vereinbarung vom 21. Juli 2009, in welcher eindeutig die getroffenen Vereinbarungen festgehalten sind.

Bei der Beweiswürdigung muss nach der Auffassung des VwGH stets auf die besonderen Umstände des Einzelfalles Bedacht genommen werden.

Für den Prüfer ist einzig ausschlaggebend, dass aus der vorgelegten Vereinbarung weder die Besicherung noch die Höhe des Kreditrahmens hervorgehen. Weiters geht das Finanzamt davon aus, dass die im Juli 2009 getroffene Vereinbarung nicht gelebt wird, da weitere getätigte Privatentnahmen lediglich die Verbindlichkeitsstände K Franz gegenüber der Gesellschaft weiter erhöhten.

Dagegen wird folgendes vorgebracht: Die Höhe des Kreditrahmens ist gleichzeitig der Saldo auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters. In der Vereinbarung ist auch nicht die Rede von einem fixen "Einmalkredit", sondern es wurde von einem Kontokorrentverhältnis zwischen der Körperschaft und dem Gesellschafter ausgegangen. In einer "Familien-GmbH" ist es geradezu notwendig und auch üblich, die Kosten der privaten Lebensführung über das Verrechnungskonto des Gesellschafters abzurechnen und dieses wieder auszugleichen. Daher ist es auch u.E. nicht unüblich oder steuerschädlich, dass sich der Stand des Verrechnungskontos erhöht hat. In der Vergangenheit war der Saldo des Verrechnungskontos auch unterschiedlich, wie nachstehend dargestellt wird:

30.04.2004	Verbindlichkeit GmbH	-191.519,54
30.04.2005	Guthaben der GmbH	84.935,70
30.04.2006	Guthaben der GmbH	75.036,96
30.04.2007	Verbindlichkeit der GmbH	-67.829,04
30.04.2008	Guthaben der GmbH	277.834,14

Dass in der Vereinbarung keine Angaben über eine Besicherung angegeben wurden, liegt darin, dass seit längerem auf den privaten Grundstücken von Herrn K grundbücherlich verankerte Sicherheiten eingetragen sind.

Eine Besicherung des Kredites durch den Gesellschafter ist fern jeder wirtschaftlichen Praxis und unüblich. Vom Prüfungsorgan wurde die bereits bestehende Besicherung offensichtlich übersehen bzw. nicht überprüft und daher dies auch nicht bei der Sachverhaltsbeurteilung berücksichtigt. Auch würden durch weitere Besicherungen nur unnötig Kosten verursacht, ohne die Bonitätssituation zu verändern.

Weiters wird festgehalten, dass seitens des Prüfungsorgans keine Bonitätsbeurteilung vorgenommen wurde, der Sachverhalt bezüglich der Besicherung daher zu einer falschen bzw. unrichtigen Beurteilung durch das Finanzamt kommen musste.

Weiters wurde seitens der Berufungswerberin im Rahmen der Schlussbesprechung vorgebracht, dass es in der Praxis durchaus auch üblich sei, nicht beurkundete Kredite durch Banken zu gewähren; um so mehr muss dies für Kreditverhältnisse zwischen Gesellschafter und Gesellschaft gelten. Auch dieses Argument wurde in die Gesamtbeurteilung dieses konkreten Sachverhaltes nicht einbezogen bzw. nicht gewürdigt.

Dass die Rückzahlung der Kreditvaluta vom Gesellschafter an die Gesellschaft möglich und auch gewollt ist, steht außer Frage. Das bloße Aufgeben des Rückzahlungswillens bzw. auch aus einer nicht auf fremdübliche Weise erfolgten Darlehensprolongation lässt sich noch kein Verzicht auf die Einbringung ableiten, sodass noch keine verdeckte Ausschüttung angenommen werden kann (vgl. VwGH 20.01.2010, 2007/13/0009).

In der Vereinbarung wurde festgehalten, dass die Rückführung des Betrages bis auf weiteres in der Weise erfolgt, dass die jährlichen Mietzahlungen – in Höhe von derzeit ca. € 45.000,00 – an Herrn Franz K sen. auf dem Verrechnungskonto gebucht und so mit der aushaftenden Forderung verrechnet werden. Der Saldo des Verrechnungskontos per Ende April 2010 beträgt laut Jahresabschluss rund € 367.000,00. Bei angenommener gleichbleibender Tilgung durch Verrechnung mit den Mietzahlungen errechnet sich eine Laufzeit von ca. 8 Jahren, nach deren Ablauf das Verrechnungskonto wieder ausgeglichen ist.

Bei Kontokorrentverhältnissen – wie in diesem Fall – scheint das Erfordernis eines bestimmten Rückzahlungstermins problematisch. In der Entscheidung vom 28.04.2009, 2004/13/0059 betonte der VwGH, dass das Fehlen von Vereinbarungen über den Rückzahlungszeitpunkt der Körperschaft die jederzeitige Fälligstellung des Saldos ermöglicht und daher die Annahme einer verdeckten Ausschüttung noch nicht zu begründen vermag. Auch hätte es einer Auseinandersetzung mit der Bonität des Schuldners/Beschwerdeführers bedurft, wobei auf den Umstand seiner persönlichen Haftung für von der Gesellschaft aufgenommene Bankkredite Bedacht zu nehmen gewesen wäre.

In diesem Beschwerdefall war im Zusammenhang mit dem Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung strittig, ob es nur um die Konditionen geht, unter denen der Beschwerdeführer – statt selbst Bankkredite in Anspruch zu nehmen – sein Verrechnungskonto belasten konnte, wobei der im Unterbleiben von Vereinbarungen über eine fremdübliche Verzinsung liegende Vorteil für den Beschwerdeführer die verdeckte Ausschüttung bilden würde, oder ob aus den Umständen zu schließen ist, dass eine Rückzahlung der verbuchten Beträge selbst von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeiten beim Beschwerdeführer nicht zu erwarten war. Mit der Annahme einer von vornherein absehbaren Uneinbringlichkeit beim Beschwerdeführer – der für die von der Gesellschaft aufgenommenen Bankkredite der Aktenlage nach persönlich haftete – hat die belangte Behörde hier ihre Entscheidung nicht

begründet. Die belangte Behörde hat vielmehr den Rückzahlungswillen verneint und dem Beschwerdeführer damit im Ergebnis unterstellt, die Beträge nur zum Schein als Forderung der Gesellschaft gegen ihn verbucht zu haben. Der VwGH hat den angefochtenen Bescheid der Behörde wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben und dies folgendermaßen begründet: Ob eine solche Annahme berechtigt ist, hängt vom Gesamtbild der jeweils im Einzelfall gegebenen Verhältnisse ab (vgl. etwa das Erkenntnis vom 22.10.1991, 91/14/0020). Maßgeblich ist unter anderem, ob aus den Umständen zu schließen ist, dass die kontokorrentmäßige Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlichen Verbindlichkeit des Gesellschafters entspricht. Solange dies der Fall ist, führt auch der spätere Wegfall des Rückzahlungswillens des Gesellschafters oder die Verschlechterung seiner wirtschaftlichen Lage nicht zur Annahme einer verdeckten Ausschüttung (vgl. E 25.9.2001, 2001/14/0066, und – denselben Fall betreffend – 4.2.2009, 2008/15/0167). Es bedarf eines durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Verhaltens der Gesellschaft, das zur Übertragung eines Vorteils aus ihrem Vermögen auf den Gesellschafter führt (vgl. in diesem Sinn etwa das zuletzt erwähnte Erkenntnis).

2) In dem vom Prüfer angeführten VwGH-Erkenntnis vom 15.11.2005, ZI 2001/14/0016, werden die Zahlungen an einen Gesellschafter behandelt, wo keinerlei rechtsgültige schriftliche Vereinbarungen zwischen der Körperschaft und dem Gesellschafter vorgelegen haben. Eine Vereinbarung über ein partiarisches Darlehen ist auch erst nach zwei Jahren geschlossen worden. Es kam weiters zu Zahlungsschwierigkeiten des Gesellschafters, sodass Teilwertberichtigungen der Forderungen gegenüber dem Gesellschafter in der GmbH vorgenommen werden mussten. Trotzdem wurden noch weitere Zahlungen an den Gesellschafter geleistet.

Hinsichtlich der Geldüberlassungen vertrat die Behörde die Ansicht, dass zum Zeitpunkt der Veranlassung der Zahlungen und zum Zeitpunkt der mündlichen Vereinbarung die Absicht bestanden hat, die Beträge dem Gesellschafter endgültig überlassen zu wollen, dem Gesellschafter keine ernsthafte Rückzahlungsverpflichtung auferlegt wurde und auch keine ernsthafte Rückzahlungsverpflichtung vereinbart worden sei.

Durch die Zahlungen sei dem Gesellschafter absichtlich ein Vermögensvorteil zugewendet worden. Dieser Vorteil bzw. diese Vorgangsweise sei nur durch die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zwischen der GmbH zu deren Gesellschafter erklärbar.

Aus den weiter vorstehend angeführten Gründen sind die Aussagen dieses Erkenntnisses keinesfalls auf den gegenständlichen Fall übertragbar bzw. anwendbar. Aufgrund der gegebenen Situation hinsichtlich Vereinbarung, Bonität des Schuldners, der gelebten

Umsetzung und schlussendlich auch des Willens der Vertragsparteien und auch der steuerlichen Auswirkung (= Teilwertberichtigung bzw. -abschreibung) ist dieses zitierte VwGH-Erkenntnis in diesem Fall als Argument für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung nicht anwendbar. Auch in diesem Fall muss das Prüfungsorgan zu einer falschen Sachverhaltsbeurteilung kommen.

Aufgrund der unrichtigen und unvollständigen Sachverhaltsermittlung und Sachverhaltsbeurteilung ergibt sich folgende Zusammenfassung:

Entscheidend für die Beurteilung der Fremdüblichkeit ist das Gesamtbild der Verhältnisse. Die einzelnen Faktoren sind daher indiziell zu würdigen, ob sie eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis zulassen.

Zusammenfassend kann unserer Meinung nach behauptet werden, dass die Höhe des auf dem Verrechnungskonto ausgewiesenen Kontostandes nicht als verdeckte Ausschüttung zu werten ist, da aufgrund der angeführten Sachverhalte eine entsprechende fremdübliche Vereinbarung vorliegt."

Mit Schreiben vom 27. Oktober 2011 wurde vom Finanzamt ABC folgende Stellungnahme zur Berufung der To Pa GmbH vom 21. Juli 2011 und der nachgereichten Begründung zur Berufung vom 6. September 2011 abgegeben:

"Von Seite der BP war lediglich zu untersuchen, ob und in wie weit im gegenständlichen Fall aufgrund des hohen Verrechnungsstandes des Gesellschafter-Kto. Franz K sen., die Geldzuflüsse für die privaten Lebensbedürfnisse unter dem Aspekt eines fremdüblichen Darlehens oder aber als Entnahmen zu qualifizieren sind.

Wie im BP-Bericht unter der Tz 1 angeführt, wurden die Geldflüsse als Entnahmen und somit als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet.

Das auf Seite 2) der Berufung angeführte VwGH-Erkenntnis vom 21.02.1996, 92/14/0079 wurde und wird von Seite der BP nicht in Abrede gestellt, da in der rechtlichen Würdigung lediglich angeführt wurde, dass ein bloß mündlich abgeschlossener Darlehensvertrag schon aus Beweisgründen unter dem Gesichtspunkt der Fremdüblichkeit unüblich ist. Im gegenständlichen Fall lag zum Zeitpunkt des Geldzuflusses für den privaten Hauskauf und den übrigen Entnahmen keine schriftliche vertragliche Vereinbarung vor.

Auf Seite 2) der Berufung wird auch angeführt, dass es in einer Familien GmbH geradezu üblich und notwendig ist, die Kosten der privaten Lebensführung über das Verrechnungs Kto. der Gesellschafter abzurechnen und diese wieder auszugleichen.

Dem ist gegenzuhalten, dass es zwar in einer Familien GmbH üblich ist die privaten Bedürfnisse über das Verrechnungskonto der Gesellschaft zu bestreiten, dass es aber auch üblich ist, dieses mit Jahresresultato wieder auszugleichen, da sonst bei nicht ausreichender fremdüblicher Gestaltung (Darlehen) eine Entnahme vorliegt und diese als verdeckte Ausschüttung zu werten ist.

Der Ausführung der STB-Kanzlei, dass die Höhe des Kreditrahmens gleichzeitig den Saldo der Verrechnungskto. darstellt und somit ja die Höhe des Kreditrahmens festliegt, kann von Seite der BP nicht entsprochen werden.

Dem angeführten Argument bezüglich der Höhe des Kreditrahmens muss entgegengehalten werden, dass es keinesfalls fremdüblich ist, den Kreditrahmen ohne Zustimmung und vertragliche Vereinbarung ständig zu erhöhen. Keine Bank würde sich auf so eine Kreditgebahrung einlassen, d.h. kein Kreditnehmer könnte bei einem fremdüblich abgeschlossenen Darlehensvertrag ohne Zustimmung der Bank bzw. ohne weitere vertragliche gegenseitige Vereinbarung seinen Kreditrahmen nach oben hin ständig erhöhen.

Vielmehr muss erwähnt werden, dass bei einer unter Fremden geführten GmbH der Kreditrahmen der Gesellschafter (die Höhe der max. Entnahmen über das Verrechtkto.) bereits im Gesellschaftsvertrag festgehalten wird und meist mit ca. € 10.000,- begrenzt ist.

Auf Seite 3) der Berufung wird unter anderem angeführt, dass bei gleichbleibender Tilgung durch Verrechnung mit den Mietzahlungen sich eine rechnerische Laufzeit von ca. 8 Jahren ergibt, nach deren Ablauf das Verrechnungskto. ausgeglichen ist.

Dem ist gegenzuhalten (ohne die Bonität in Frage zu stellen), dass ein Ausgleichen des Forderungsstandes im errechneten Zeitraum nur durch eine entsprechende Mieterhöhung erfolgen könnte. Da dieser Berechnung nur die gegenverrechnete Miete gegenübergestellt wird. Es wird dabei aber vergessen zu erwähnen, dass dem Gesellschafter zumindest im Prüfungszeitraum lediglich diese Mieteinkünfte zur Bestreitung der privaten Lebensbedürfnisse zur Verfügung standen. Abzüglich der Steuer und Werbungskosten verbleiben somit zur Bestreitung der Lebenskosten ca. € 24.000,- einschließlich der Einkünfte der Ehegattin (ca. € 3.500,- jährlich).

Es könnte de facto, käme es in einem Jahr zu keinen Entnahmen und müssten die Lebenshaltungskosten von den versteuerten Mieteinnahmen siehe oben bestritten werden, nur der nach Abzug der Lebenshaltungskosten verbleibende Teil (erspartes) zurückgezahlt werden.

Gesetz dem Fall es würden keine weiteren Geldquellen (Privatvermögen) zur Verfügung stehen, könnte bei Gegenverrechnung der jährlichen Mieteinnahmen die privaten Lebensbedürfnisse der Fam. K weiterhin nur durch Entnahmen über das Verrechnungskto. der Gesellschaft bestritten werden, was zu einer erheblichen Verlängerung der rechnerischen Laufzeit von 8 Jahren führen würde.

Diese Vorgehensweise ist nur aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Stellung möglich und ist keinesfalls als fremdüblich zu betrachten.

Auf Seite 2) der Berufung unten wird auch angeführt, dass in der Vereinbarung keine Angaben über eine Besicherung angegeben wurden, da seit längerem auf den privaten Grundstücken von Herrn K grundbücherlich verankerte Sicherheiten eingetragen sind und keine Bonitätsbeurteilung von Seite der BP vorgenommen wurde.

Von Seite der BP wurde keine Bonitätsbeurteilung vorgenommen, da die Rückzahlung der Verrechnungsschuld ob gewollt oder nicht gewollt, möglich oder unmöglich nie in Frage gestellt wurde und somit die Beurteilung keinen Einfluss auf die Gesamtbetrachtung und Würdigung durch die BP gehabt hatte.

Zur Besicherung der Darlehensschuld ist anzuführen, dass auf den privaten Grundstücken von Herrn K Franz sen. ein Pfandrecht der Bank AG eingetragen ist. Aus diesem ist ersichtlich, dass Herr Franz K für ein aufgenommenes Darlehen mit bis zu einem Höchstbetrag von S 14.520.000,-- mit seinen Grundstücken haftet. (Nr

In wieweit, in welcher Höhe und ob die To GmbH ein Darlehen bei der Bank AG aufgenommen hat, wofür Herr K Franz sen. mit seinen privaten Grundstücken haftet, kann von Seite der BP nicht beantwortet werden, da in der Bilanz der GmbH keine Darlehensverbindlichkeit an die Bank AG ausgewiesen ist und hierzu auch keine Überprüfung vorgenommen wurde.

Es zeigt jedenfalls, dass bei fremdüblichen Darlehensverträgen Besicherungen vorgenommen werden. Natürlich trägt es der Argumentation des Beschwerdeführers Rechnung, dass im gegenständlichen Fall eine vertragliche Besicherung nicht zweckmäßig erscheint, vorausgesetzt dass eine höher besicherte Darlehensschuld der GmbH gegenüber der Darlehensschuld des Gesellschafters vorliegt. Betrachtet unter dem Aspekt des Fremdvergleichs würde jedoch eine fremdüblich geführte GmbH keinen Kredit gewähren, solange der eigen aufgenommene Kredit nicht bedient ist.

Bezüglich der weiteren Punkte der Berufung, in denen VwGH Rechtssätze zitiert werden, ist anzuführen, dass wie auch in der Berufung angeführt jeder Fall einzeln für sich zu betrachten und zu beurteilen ist, weshalb auch von Seite der BP nicht näher darauf eingegangen wird.

Die Vorteilsgewährung an den Gesellschafter durch die Kleidung der Entnahme als Darlehen liegt in der Umgehung einer offenen Ausschüttung, wodurch sich der Gesellschafter zum Zeitpunkt der Geldzuwendung die Abfuhr der Kapitalertragsteuer erspart, die die Gesellschaft abzuführen und dem Gesellschafter vorzuschreiben gehabt hätte.

Diese Vorteilsgewährung die gesellschaftsrechtlich veranlasst ist, kann auch nicht im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gelegen sein, da Entnahmen in einem Einzelunternehmen zu einer Gewinnverwirklichung führen."

Mit Vorlagebericht vom 4. Jänner 2012 wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt ABC ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 19. Juni 2012, eingelangt beim Unabhängigen Finanzsenat am 22. Juni 2012, gab der steuerliche Vertreter der Bw. folgende Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung ab:

"Zu den Ausführungen der BP, dass es zum Zeitpunkt der Geldzuflüsse und den übrigen Entnahmen keine schriftlichen vertraglichen Vereinbarungen gibt, ist zu entgegnen, dass – wie bereits in der Berufung angeführt – Schriftlichkeit nicht zwingend erforderlich ist. Die BP beschränkt sich hier auf ein einzelnes Indiz und beharrt auf den Ausführungen im BP-Bericht vom 29.06.2011 (Seite 3 unten), wo angeführt wird: allerdings ist schon aus Beweisgründen unter dem Gesichtspunkt der Fremdüblichkeit für den Darlehensgeber ein bloß mündlich abgeschlossener Darlehensvertrag unüblich.

Die Finanzbehörde beschränkt sich im Großen und Ganzen auf die Wiedergabe der in den Richtlinien angeführten Kriterien ohne auf die vorgebrachten Tatsachen und Verhältnisse einzugehen. Eine Auseinandersetzung mit den Vorbringen der Mandantin bzw. des steuerlichen Vertreters erfolgte bisher nicht wirklich. Entscheidend ist jedoch das Gesamtbild der Verhältnisse.

Auch in einer Berufungsentscheidung des UFS, Außenstelle Wien (GZ. RV/1129-W/02, RV/1130-W/02) wurde zu über ein Verrechnungskonto verbuchten Vermögensabgängen festgestellt, dass bei einer entsprechenden Verzinsung des Kontozuwachses nicht von vornherein eine verdeckte Gewinnausschüttung unterstellt werden kann. Hier wurde ausgeführt, dass die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 29.

Jänner 2002, 2001/14/0074) neuerdings offensichtlich auch bei Fehlen von fremdüblichen schriftlichen Darlehens- bzw. Kreditverträgen, von einer vor dem Bilanzstichtag gegebenen und erwiesenen Rückzahlungsabsicht bzw. –verpflichtung ausgeht, wenn die angemessene Verzinsung der im jeweiligen Jahr abgeflossenen Mittel anhand des jeweiligen Jahresabschlusses in klar und eindeutiger Weise nach außen hin in Erscheinung getreten ist.

In den Bilanzen der Bw. wurden die verbuchten Zinsen aufgrund der Vereinbarung mit dem Gesellschafter auf dem Konto 8062 (Zinserträge Privatdarlehen) offen ausgewiesen.

In der gegenständlichen Berufung wurde bereits ausgeführt, dass der Saldo des gegenständlichen Verrechnungskontos des Gesellschafters in der Vergangenheit bis dato ständig gewechselt hat. Es kam in den Jahren ab 2003 (frühere Daten liegen uns nicht vor) – je nach entsprechendem Finanzierungsbedarf – zu Verbindlichkeiten als auch zu Guthaben der GmbH (- siehe Beilage 1). Die Entnahmen des Gesellschafters im Wirtschaftsjahr 2005 wurden spätestens im Wirtschaftsjahr 2007 wieder zurückbezahlt. Auch die Entnahmen ab dem Wirtschaftsjahr 2008 wurden inzwischen wieder mehr als ausgeglichen, wie aus der Beilage über die Entwicklung des Verrechnungskontos ersichtlich ist. Mit Ende des Wirtschaftsjahres 2012 (30. April 2012) besteht eine vorläufige Verbindlichkeit der GmbH gegenüber dem Gesellschafter Herrn K Franz in Höhe von ca. € 205.000,00. Die Rückzahlungsabsicht bzw. –verpflichtung ist somit erwiesen und gegeben.

Bei der Durchsicht von alten Unterlagen der Mandantin wurde vom Gesellschafter bzw. dem Geschäftsführer auch eine Vereinbarung – datiert mit 22. Mai 2003 – gefunden, in der angeführt wird, dass die T X GmbH an die Gesellschafter Franz und Regina K für eventuelle künftige private Anschaffungen ein Darlehen bis zu der Höhe der Grundschuld auf dem Privatgrundstück von ca. € 450.000,00 gewährt, nachdem die Gesellschafter die GmbH bereits in der schwierigen Phase finanziell unterstützt haben. Die Rückzahlung kann mit der jährlichen Pacht in den nächsten 15 bis 20 Jahren verrechnet werden.

Den Ausführungen der BP, dass es in einer Familien GmbH üblich ist, die über das Verrechnungskonto bestrittenen privaten Bedürfnisse mit Jahresresultato wieder auszugleichen, kann nicht gefolgt werden.

Bezüglich der Höhe des Kreditrahmens wird auf die Ausführungen in der Vereinbarung vom 22. Mai 2003 verwiesen, in der ein Rahmen bis zu € 450.000,00 eingeräumt wird. Damit gehen auch die Ausführungen der BP ins Leere, die davon ausgeht, dass kein Kreditrahmen besteht und fälschlicherweise damit argumentiert, dass der Kreditrahmen "ohne Zustimmung und vertragliche Vereinbarung ständig erhöht wird".

Die Betriebsprüfung hält den Ausführungen in der Berufung betreffend Laufzeit des Kontokorrentkredites entgegen, dass es zu einer erheblichen Verlängerung der rechnerischen Laufzeit von 8 Jahren führen würde, würden Gesetz dem Fall keine weiteren Geldquellen (Privatvermögen) zur Verfügung stehen oder müssten die Lebenshaltungskosten von den versteuerten Mieteinnahmen bestritten werden. Die BP nimmt an, dass lediglich diese Mieteinkünfte zur Bestreitung der privaten Lebensbedürfnisse zur Verfügung stehen/standen und kommt so zu dieser eventuellen erheblichen Verlängerung der Laufzeit. Die BP argumentiert und rechnet hier mit lauter Vermutungen, die im Endergebnis zur Aussage führen, dass diese Vorgehensweise nur aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Stellung möglich und keinesfalls als fremdüblich zu betrachten ist. Dieser Argumentation kann daher aus unserer Sicht nicht gefolgt werden.

In Zusammenhang mit der Besicherung gibt die BP den Ausführungen in der Berufung grundsätzlich Recht. Da es in der Bilanz der Bw. keine Darlehensverbindlichkeit gegenüber der Bank AG mehr gibt, wurde dieses Pfandrecht als Sicherheit für den Kontokorrentkredit des Gesellschafters verwendet. Dazu passen auch die Ausführungen in der Vereinbarung vom Mai 2003.

Dem letzten Satz in der Stellungnahme der BP kann sachlich und fachlich nicht gefolgt werden, da Entnahmen in einem Einzelunternehmen – geht man von Privatentnahmen aus – nicht zu einer Gewinnverwirklichung führen."

Die in der Gegenäußerung des steuerlichen Vertreters der Bw. angeführte Beilage 1 zeigt folgende Entwicklung des Saldos des Verrechnungskontos K Franz (2350):

Bilanzstichtag	Guthaben / Verbindlichkeit	Betrag
30.04.2003	Verbindlichkeit der GmbH	-210.097,80
30.04.2004	Verbindlichkeit der GmbH	-191.519,54
30.04.2005	Guthaben der GmbH	84.935,70
30.04.2006	Guthaben der GmbH	75.036,96
30.04.2007	Verbindlichkeit der GmbH	-67.829,04
30.04.2008	Guthaben der GmbH	277.834,14
30.04.2009	Guthaben der GmbH	290.511,16
30.04.2010	Guthaben der GmbH	367.862,57

30.04.2011	Guthaben der GmbH	386.728,97
30.04.2012	Verbindlichkeit der GmbH (vorläufig)	-205.649,25

Die dem Schreiben erwähnte Vereinbarung vom 22 Mai 2003 enthält folgende Ausführungen:

„Auf Grund der heutigen Besprechung in den Kanzleiräumen des Steuerberaters Schuster in Wels wird schriftlich festgehalten, dass die T X GmbH an die Gesellschafter Franz und Regina K für eventuelle künftige private Anschaffungen ein Darlehen bis zu der Höhe der Grundschild auf dem Privatgrundstück von ca. € 450.000,-- gewährt, nachdem die Gesellschafter die GmbH bereits in der schwierigen Phase finanziell unterstützt haben. Die Rückzahlung kann mit der jährlichen Pacht in den nächsten 15 bis 20 Jahren verrechnet werden.“

In der am 28. Juni 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass Herr Franz K sen. das bisschen, das er zum Leben benötigt bzw. benötigt hat, über das Verrechnungskonto der Bw. bezogen habe. Für ihn sei der Betrieb das „Um und Auf“ gewesen. Heute gehe es dem Betrieb wieder relativ gut, aber der Betrieb habe auch schon schwere Zeiten gehabt, in denen Tag und Nacht gearbeitet worden sei. Der Amtsvertreter brachte ergänzend vor, dass bei diesem Verrechnungskonto vertraglich nicht festgelegt worden sei, wie viel der einzelne Gesellschafter maximal entnehmen dürfe und wie die Rückzahlung erfolgen solle. Zudem sei der Begriff des Kontokorrentverhältnisses unklar gewesen. Bei einem Kontokorrentverhältnis werden die Verbindlichkeiten und Forderungen gegenverrechnet und zwar ständig und nicht irgendwann mit einer Mieteinnahme, die unsicher sei und die auch nicht genau festgelegt worden sei. Zudem habe es keinen ausreichenden Geschäftsführerbezug gegeben. Die Gattin des Herrn Franz K sen. habe für die geleistete Arbeit sehr wenig bekommen. Dabei gehe es um die Verkürzung von Sozialabgaben, Sozialversicherung usw. Es gäbe einen entsprechenden Finanzgewinn, der ausgeschüttet werden könne, der dann allerdings mit 25 % KEST belastet sei. Der steuerliche Vertreter der Bw. führte ergänzend aus, dass es in einem Familienbetrieb gar nicht anders gehe, als ein Verrechnungskonto zu haben und dass private Ausgaben oder Einnahmen auch darüber laufen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist die Frage strittig, ob die Entnahmen des Gesellschafters zu Lasten seines Verrechnungskontos als Darlehen oder als verdeckte Ausschüttung anzusehen sind.

Die Berufung richtet sich gegen die Beurteilung von im Zusammenhang mit Darlehen an Gesellschafter geleisteten Zahlungen auf das Verrechnungskonto des Gesellschafters als verdeckte Ausschüttung.

Das Finanzamt hat, den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend, die Aktiva um den streitgegenständlichen Betrag vermindert und denselben Betrag als verdeckte Ausschüttung außerbilanzmäßig wieder hinzugerechnet. Steuerliche Auswirkungen zu Lasten der Bw. ergaben sich letztlich nur im Zusammenhang mit der Kapitalertragsteuer.

1. Verdeckte Ausschüttung

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

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.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen u.a. Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. VwGH 27.5.1999, 97/15/0067, 0068).

Aufgrund des Trennungsprinzips sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen den steuerlich selbständigen Körperschaften und ihren Gesellschaftern steuerlich prinzipiell anzuerkennen (vgl. VwGH 23.10.1997, 94/15/0160, 0161).

Unter verdeckten Ausschüttungen werden alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Vorteile (Zuwendungen) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen angesehen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und

Dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden (vgl. z.B. VwGH 20.9.1983, 82/14/0273, 0274, 0283; VwGH 17.2.1988, 86/13/0174; VwGH 23.10.1997, 96/15/0117; VwGH 14.10.2010, 2008/15/0324, 0330; *Wiesner*, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Steuerrecht, SWK 1984, A I S. 167), ihre Ursache aber in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (vgl. VwGH 20.3.1974, 1157/72). Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die in ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (vgl. KStR 2001, Rz 753). Diese Ursache wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (vgl. VwGH 31.3.2000, 95/15/0056, 0065; VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066; VwGH 4.2.2009, 2008/15/0167; VwGH 20.1.2010, 2007/13/0009, UFS 19.12.2003, RV/1129-W/02, RV/1130-W/02).

Verdeckte Ausschüttungen sind daher alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Unter einem Anteilsinhaber ist dabei ein Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt wird (vgl. VwGH 26.9.2000, 98/13/0107, 0108). Im konkreten Fall verfügt Hr. Franz K sen., hinsichtlich dessen das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung strittig ist, über eine Beteiligung von 37 % an der Bw., kommt also als Empfänger einer verdeckten Ausschüttung in Frage.

Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist das Vorliegen der objektiven und der subjektiven Voraussetzung im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bzw. Rechtsverhältnisses erforderlich. Änderungen, die sich nach Abschluss einer Vereinbarung zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber ergeben, haben auf die Beurteilung, ob eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, grundsätzlich keinen Einfluss (vgl. KStR 2001, Rz 783; *Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, Die Körperschaftsteuer, Kommentar, Band II, Tz. 151 zu § 8; *Ressler/Stürzlinger* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG-Kommentar, Tz. 101 zu § 8).

Für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung reicht es aus, wenn objektive Gesichtspunkte vorliegen, die auf eine subjektive Vorteilsgewährungsabsicht schließen lassen (vgl. VwGH 6.2.1990, 89/14/0034). Diese Absicht ist schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles abzuleiten, wenn sich der Gesellschafter einen Vorteil zuwendet und die

Körperschaft sich in der Folge einverstanden erklärt, in dem sie nichts unternimmt, um den erkannten Vorteil rückgängig zu machen (vgl. VwGH 10.12.1985, 85/14/0080).

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann. Es bedarf somit zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung rechtlich eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens, welches, bestehe es auch in einem bloßen Dulden oder Unterlassen, den Schluss erlaubt, dass die durch ihre Organe vertretene Gesellschaft die Minderung des Gesellschaftsvermögens durch den Gesellschafter akzeptiert habe.

Ein die verdeckte Ausschüttung ausschließender Vorteilsausgleich liegt vor, wenn dem Vorteil, den eine Gesellschaft ihrem Gesellschafter einräumt, ein Vorteil gegenübersteht, dem der Gesellschafter der Gesellschaft gewährt. Voraussetzung für einen steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleich ist allerdings eine eindeutige, wechselseitige Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen. Dies muss bereits zum Zeitpunkt der Vorteilsgewährung vorliegen. Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen. Nach der ständigen Rechtsprechung ist die Beweiswürdigung der belangten Behörde, die gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind, vom Verwaltungsgerichtshof insoweit zu überprüfen, als es sich um eine Feststellung handelt, ob der Denkvorgang bei der belangten Behörde zu einem den Denkgesetzen und der Lebenserfahrung entsprechenden Ergebnis geführt hat und ob der Sachverhalt, der im Denkvorgang gewürdigt worden ist, in einem ordnungsgemäßen Verfahren ermittelt worden ist (vgl. VwGH 3.8.2000, 96/15/0159, 0160).

Die für die steuerliche Anerkennung von Verträgen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209; VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066). Die Beweiswürdigung hat stets auf die besonderen Umstände des Einzelfalles Bedacht zu nehmen (vgl. VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066).

Nach der Rechtsprechung sind für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern ebenso strenge Maßstäbe anzulegen, wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen fehlt es in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden

Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert (vgl. VwGH 29.10.1985, 85/14/0087). Im Hinblick auf den idR fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen (vgl. UFS 11.7.2006, RV/0833-L/02). Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (vgl. VwGH 26.9.1985, 85/14/0079; VwGH 29.1.2002, 2001/14/0074, 0134; VwGH 4.6.2003, 97/13/0208). Diese Erfordernisse müssen kumulativ vorhanden sein. Derartige Abmachungen müssen demnach von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge nicht als erwiesen angenommen werden kann (vgl. VwGH 31.3.1998, 96/13/0121, 0122; VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066; UFS 9.11.2007, RV/1143-W/06, RV/1142-W/06).

Nach der Verwaltungspraxis – wie auch der Judikatur - hat der Inhalt des Darlehensvertrages jedenfalls zu enthalten: Darlehensgeber und -nehmer, Art der geliehenen Sachen (Geld- oder Sachwerte), Laufzeit, Höhe der Zins- oder Wertsicherungsvereinbarung, Besicherung, sowie klare Kündigungs-, Tilgungs- und Zahlungsmodalitäten (vgl. VwGH 4.10.1983, 83/14/0034; VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, VwGH 1.12.1992, 92/14/0151, 92/14/0151; VwGH 25.10.1994, 94/14/0067). Von unklaren Darlehensbedingungen ist demnach etwa dann auszugehen, wenn jahrelang keine Zinsen verrechnet sowie keine Rückzahlungen vorgenommen wurden und keine Vereinbarung über die Besicherung erfolgte (vgl. EStR 2000, Rz 1215).

Nach Lehre und Rechtsprechung stellt die Rückzahlungsverpflichtung u.a. einen wesentlichen Bestandteil des Darlehensvertrages dar (vgl. VwGH 14.4.1993, 91/13/0194; VwGH 15.3.1995, 94/13/0249). Wird dem Anteilsinhaber von der Körperschaft ein Darlehen eingeräumt und keine bzw. keine ausreichend klare Rückzahlungsverpflichtung getroffen, kann dadurch eine verdeckte Ausschüttung durch Darlehensgewährung bewirkt werden (vgl. VwGH 26.9.1985, 85/14/0079; Renner in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, Die Körperschaftsteuer, Kommentar, Band II, Anhang zu § 8, Stichwort "Darlehen").

Bei der Beurteilung eines Darlehensvertrages für steuerliche Zwecke ist nach Lehre und Rechtsprechung stets vom Gesamtbild der Verhältnisse auszugehen. Demnach ist ein Darlehensvertrag mit steuerlicher Wirkung anzuerkennen, wenn u. a. ein bestimmter bzw. annähernd bestimmbarer Rückzahlungstermin vereinbart und Zinsfälligkeiten, sowie ein bestimmter Kreditrahmen festgelegt wurden (vgl. VwGH 26.9.1985, 85/14/0079;

Quantschnigg, Spezielle Probleme der verdeckten Ausschüttung im Steuerrecht, ÖStZ 1985, S. 164).

Bei Kontokorrentverhältnissen zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber kann dabei nicht auf eingeräumte Sicherheiten abgestellt werden, da die Einräumung von Sicherheiten bei Kontokorrentverhältnissen auch im allgemeinen Geschäftsleben unüblich ist (vgl. UFS 26.3.2004, RV/0858-W/02, RV/0859-W/02).

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die aus dem Verrechnungskonto getätigten Zahlungen an Franz K sen., welche gleichsam „Entnahmen“ darstellen, eine verdeckte Ausschüttung begründen. Im streitgegenständlichen Fall sind keine Tilgungs- oder Zinszahlungen vorgenommen worden und es gab auch keine (konkreten) Vereinbarungen hinsichtlich der Rückzahlung des Darlehens. Betreffend den Einwand, dass die Rückzahlung der Kreditvaluta gewollt ist und die Rückführung des Betrages durch Buchung der jährlichen Mietzahlungen auf dem Verrechnungskonto erfolgen würde, ist festzustellen, dass für die Anerkennung von Darlehensverbindlichkeiten unter anderem eine konkrete Abrede über den Rückzahlungsmodus erforderlich ist. Nach ständiger Rechtsprechung kann eine spätere Rückerstattung Bedenken gegen die Ernstlichkeit einer Rückzahlungsabsicht zudem nicht entkräften. Aus einer Abdeckung der Verbindlichkeiten können allein noch keine Rückschlüsse auf eine bei Darlehenszuzahlung erfolgte Vereinbarung über einen bestimmten Rückzahlungstermin gezogen werden. Die Rückzahlungsverpflichtung stellt einen wesentlichen Bestandteil des Darlehensvertrages dar (vgl. u.a. VwGH 14.4.1993, 91/13/0194; VwGH 31.3.1998, 96/13/0121, 0122; UFS 22.4.2009, RV/2053-W/06, RV/2054-W/06). Bedenken gegen die Ernstlichkeit einer Rückzahlungsabsicht lassen sich selbst durch die Tatsache einiger Zahlungen des Gesellschafters an die Gesellschaft noch nicht entkräften (vgl. VwGH 26.9.1985, 85/14/0079; VwGH 14.4.1993, 91/13/0194; VwGH 15.3.1995, 94/13/0249; UFS 9.11.2007, RV/1143-W/06, RV/1142-W/06).

Den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bw., dass das Fehlen von Vereinbarungen über den Rückzahlungszeitpunkt bei Kontokorrentverhältnissen der Körperschaft die jederzeitige Fälligestellung des Saldos ermöglicht und daher die Annahme einer verdeckten Ausschüttung alleine noch nicht zu begründen vermag, ist zunächst grundsätzlich zuzustimmen (vgl. VwGH 28.4.2009, 2004/13/0059).

Im streitgegenständlichen Fall besteht jedoch keine konkrete Abrede über den Rückzahlungsmodus und es wurden keine Nachweise über die erfolgte Rückzahlung der Kreditvaluta durch Buchung der jährlichen Mietzahlungen auf dem Verrechnungskonto erbracht. Der steuerliche Vertreter der Bw. führte in der Berufungsbegründung vom 6. September 2011 aus, dass die Rückführung des Betrages bis auf weiteres in der Weise

erfolge, dass die jährlichen Mietzahlungen – in Höhe von derzeit ca. € 45.000,00 – an Herrn Franz K sen. auf dem Verrechnungskonto gebucht und so mit der aushaftenden Forderung verrechnet würden. Aus der vorgelegten Entwicklung des Saldos des Verrechnungskontos K Franz ergibt sich, dass zum Bilanzstichtag 30.04.2011 noch ein Guthaben der GmbH gegenüber Franz K sen. in Höhe von € 386.728,97 bestanden hat und zum Bilanzstichtag 30.04.2012 die Verbindlichkeiten der GmbH gegenüber Franz K sen. jedoch vorläufig € 205.649,25 betragen haben. In der mündlichen Berufungsverhandlung führte Herr Franz K sen. aus, dass dieser Ausgleich auf dem Verrechnungskonto darauf zurückzuführen sei, dass das Grundstück, auf dem sich die ganzen Anlagen befänden, an die Bw. verkauft worden sei. Der steuerliche Vertreter der Bw. führte ergänzend aus, dass es in einem Familienbetrieb wie der Bw. gar nicht anders gehe, als ein Verrechnungskonto zu haben und dass private Ausgaben oder Einnahmen auch darüber liefen. Diesem Einwand des steuerlichen Vertreters stimmt der Berufungssenat grundsätzlich zwar zu, jedoch darf es nicht so weit gehen, dass ein Gesellschafter, im konkreten Fall Herr Franz K sen. – nach Belieben und ohne genaue schriftliche Vereinbarung – Geld über das Verrechnungskonto aus der Bw. entnehmen kann um damit seine privaten Lebensführungskosten zu bestreiten. Im Verhältnis zwischen Gesellschafter und Gesellschaft ist nämlich das Trennungsprinzip zu beachten und kann die GmbH nicht – wie im gegenständlichen Fall - als „Selbstbedienungsladen“ betrachtet werden.

Ein die verdeckte Ausschüttung ausschließender Vorteilsausgleich liegt vor, wenn dem Vorteil, den eine Gesellschaft ihrem Gesellschafter einräumt, wiederum ein Vorteil gegenübersteht, den der Gesellschafter der Gesellschaft gewährt. Dies setzt allerdings eine eindeutige, wechselseitige Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen, die bereits zum Zeitpunkt der Vorteilsgewährung vorliegen muss, voraus (vgl. VwGH 3.8.2000, 96/15/0159, 0160; VwGH 30.5.2001, 99/13/0024; VwGH 30.5.2001, 95/13/0013; VwGH 28.11.2001, 96/13/0077).

Hat demnach der Gesellschafter von der Körperschaft ein Darlehen erhalten und wurde das Darlehen grundbücherlich nicht besichert und beruft er sich darauf, dass auf den privaten Grundstücken grundbücherlich verankerte Sicherheiten eingetragen sind, so findet mangels einer entsprechenden schriftlichen Vereinbarung ein die verdeckte Ausschüttung ausschließender Vorteilsausgleich nicht statt (vgl. VwGH 22.10.1991, 91/14/0020, 0027).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 31. Juli 2002, 98/13/0011, 0040, zur Frage des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung bei Darlehensgewährung an einen Gesellschafter ausführlich Stellung genommen und darin das Vorliegen von Formalerfordernissen als Prüfungsmaßstab wiederholt als zulässig und auch notwendig erachtet.

Danach müssen Abmachungen zwischen einer Gesellschaft und deren Gesellschafter von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit des Darlehens nicht als erwiesen angenommen werden kann, sodass von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden muss. Der VwGH hat im gegebenen Zusammenhang auch schon ausgesprochen, dass die bloße Verbuchung der Zuwendungen an den Gesellschafter eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung nicht ersetzen kann, weil ein solcher Buchungsvorgang weder nach außen zum Ausdruck kommt, noch daraus der Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung hervorgeht (vgl. auch UFS 18.5.2005, RV/0199-G/03).

Auch im Erkenntnis vom 25. Februar 2004, 99/13/0154, hat der VwGH in einem ähnlich gelagerten Fall festgestellt, dass mangels einer ausreichend klaren, nach außen manifestierten Vereinbarung das Vorliegen eines Darlehens zu verneinen ist und in der rechtsgrundlosen Entnahme der Mittel eine verdeckte Ausschüttung zu erblicken war.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.9.1985, 85/14/0079) ist es irrelevant, ob ein Darlehens- bzw. Kreditvertrag zwischen der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter zivilrechtlich zulässig war oder nicht, weil selbst für den Fall der Gültigkeit des Geschäftes eine verdeckte Ausschüttung nicht ausgeschlossen werden kann, da es im Abgabenrecht grundsätzlich nicht auf die Ausnützung zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten, sondern auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise ankommt. Zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft sind ebenso strenge Maßstäbe anzulegen, wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Derartige Abmachungen müssen von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten. Trifft eine dieser Voraussetzungen nicht zu, so kann auch die Rückzahlbarkeit des Darlehens nicht als erwiesen angenommen werden. Es entspricht nämlich keineswegs einem üblichen Darlehensgeschäft zwischen Fremden, keinen bestimmten oder auch nur annähernd bestimmaren Rückzahlungstermin zu vereinbaren sowie die Fälligkeit der Zinsen nicht genau festzulegen. Auch ist es nicht fremdüblich, Kredit einzuräumen oder Darlehen zuzuzählen, ohne entsprechende Sicherheiten zu empfangen.

Nach der Rechtsprechung des BFH und VwGH (vgl. BFH 8.10.1985, VIII R 284/83, BStBl 1986 II 481; VwGH 28.4.2009, 2004/13/0059) liegt bei Zahlungen, die eine Körperschaft zur Deckung des laufenden privaten Verbrauchs eines Anteilsinhabers leistet, eine Kreditgewährung und keine verdeckte Ausschüttung vor, wenn diese von vornherein auf einem bei der Gesellschaft für den Gesellschafter geführten Verrechnungskonto erfolgen und von Anfang an die Rückzahlung des Darlehens gewollt ist. Eine derartige Darlehensgewährung wird jedoch schon dem Grunde nach stets durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein.

Bei Zutreffen weiterer Voraussetzungen kann somit eine verdeckte Ausschüttung – entweder hinsichtlich des gesamten Darlehensbetrages oder zu gering verrechneter Zinsen – vorliegen (vgl. *Renner*, Konzernfinanzierung und verdeckte Ausschüttungen in *Kirchmayr/Mayr* [Hrsg.], Besteuerung der grenzüberschreitenden Konzernfinanzierung [2012] S 83).

Was den Inhalt einer Vereinbarung zwischen Körperschaft und Anteilseigner betrifft, ist erforderlich, dass die für deren Zustandekommen wesentlichen Bestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein müssen (vgl. VwGH 4.10.1983, 83/14/0034). Unklare Vereinbarungen gehen somit zu Lasten der Körperschaft (vgl. VwGH 23.5.1978, 1943/77) und sprechen somit für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung. Im vorliegenden Fall bestehen keine Vereinbarungen im Hinblick auf die Maximalhöhe des Gesellschafterdarlehens und hinsichtlich der Rückzahlungsmodalitäten bestehen lediglich unklare Vereinbarungen (vgl. UFS 14.5.2007, RV/4594-W/02).

Es ist zwar dem Einwand des steuerlichen Vertreters der Bw. zuzustimmen, dass für das Vorliegen einer fremdüblichen Darlehensgewährung die Schriftform nicht zwingend erforderlich ist. Es ist auch richtig, dass bei Vorliegen eines Kontokorrentverhältnisses die Vereinbarung eines Kreditrahmens üblich ist, jedoch wird in der Regel ein Höchstbetrag vereinbart. Hinsichtlich eines Rückzahlungstermins ergibt sich nach der Rechtsprechung des VwGH, dass bei einem Kontokorrentverhältnis ein Rückzahlungstermin nicht nötig ist (vgl. VwGH 28.4.2009, 2004/13/0059).

Für die Fremdüblichkeit ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich. Unter dem Gesichtspunkt der Fremdüblichkeit ist aus Gründen der Beweissicherung für den Darlehensgeber ein bloß mündlicher Darlehensvertrag unüblich (vgl. UFS 26.5.2009, RV/0434-I/08; UFS 11.8.2009, RV/0228-G/07).

Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen vorzunehmen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (vgl. VwGH 1.12.1992, 92/14/0149). Nur Leistungsbeziehungen, die ihrer Art nach zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen nicht vorkommen, sind danach zu beurteilen, wie sich dabei üblicherweise andere Personen verhalten, die zueinander in familiärer Beziehung stehen (vgl. VwGH 25.10.1994, 94/14/0067; UFS 5.3.2010, RV/0911-W/05, RV0912-W/05).

Als fremdunüblich sind beispielsweise zinsenlose Darlehen, unverzinsliche Verrechnungsforderungen, durch verspätete Zinsenverrechnung entgangene Zinseszinsen, der Verzicht auf die Einforderung abgereifter Zinsen (vgl. VwGH 30.5.1989, 88/14/0111) sowie das Fehlen einer Vereinbarung über einen Rückzahlungstermin, die Nichtfestlegung der

Fälligkeit von Zinsen und eines Kreditrahmens (vgl. VwGH 26.9.1985, 85/14/0079; VwGH 24.11.1993, 92/15/0113) anzusehen (vgl. *EStR 2000*, Rz 1216).

Weitere Indizien für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind beispielsweise keine feststehenden Zinsfälligkeiten (vgl. VwGH 26.9.1985, 85/14/0079), fehlende Sicherheiten (vgl. VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066; BFH 31.7.1974, I R 238/72, BStBl 1975 II 48; UFS 19.12.2003, RV/1129-W/02, RV/1130-W/02), sofern diese im Einzelfall fremdüblich sind (grundsätzlich nicht bei Kontokorrentverhältnissen zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber), das Fehlen eines bestimmten Rückzahlungstermins bzw. das Fehlen einer Rückzahlungsvereinbarung (vgl. VwGH 26.9.1985, 85/14/0079; BFH 16.9.1958, 1958 I 88/57 U, BStBl 1958 III 451; UFS 3.3.2004, RV/1333-W/02, RV/1334, W/02; KStR 2001, Rz 902), problematisch jedoch bei Kontokorrentverhältnissen (vgl. VwGH 28.4.2009, 2004/13/0059; KStR 2001, Rz 902). Zu einer verdeckten Ausschüttung können ebenso kein bestimmter Kreditrahmen, Kreditgewährung bei schlechter wirtschaftlicher Situation der Gesellschaft (vgl. VwGH 26.9.1985, 85/14/0079; insbesondere bei drohender Insolvenz, vgl. VwGH 15.9.1999, 99/13/0057) sowie geringe oder langfristige (unter Fremden unübliche) Darlehenstilgungen führen (vgl. BFH 6.12.1955, I 103/53 U, BStBl 1956 III 80). Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse, je mehr Faktoren vorliegen, umso eher ist von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen. Einzelne Faktoren sind nicht im Sinne absoluter Tatbestandsvoraussetzungen zu verstehen. Sie sind indiziell zu würdigen, ob sie eine Veranlassung durch das Gesellschafterverhältnis zulassen (vgl. KStR 2001, Rz 903).

Ein Darlehensvertrag hat unter anderem eine Besicherung, sowie klare Kündigungs-, Tilgungs- und Zahlungsmodalitäten zu enthalten. Sofern derartige Abmachungen von vornherein nicht ausreichend klar sind und einem Fremdvergleich standhalten, kann die Rückzahlbarkeit des Darlehens nicht als erwiesen angenommen werden (vgl. VwGH 31.3.1998, 96/13/0121, 0122; VwGH 31.7.2002, 98/13/0011, 0040; UFS 13.3.2006, RV/0598-W/04, RV/0600-W/04). Bei Fehlen des Fixierens schriftlicher Vereinbarungen und des Treffens eindeutiger Abmachungen über Rückzahlungsmodalitäten und Verzinsung bei einem Vertrag ist davon auszugehen, dass dieser zwischen fremden Personen in dieser Form nicht vereinbart worden wäre (vgl. VwGH 14.9.1977, 0027/77; UFS 11.8.2009, RV/0228-G/07).

Wie der steuerliche Vertreter der Bw. im Schreiben an den UFS vom 19. Juni 2012 anführte, geht die Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 29.1.2002, 2001/14/0074) auch bei Fehlen von fremdüblichen schriftlichen Darlehens- und Kreditverträgen, von einer vor dem Bilanzstichtag gegebenen und erwiesenen Rückzahlungsabsicht bzw. –verpflichtung des Gesellschafters aus, wenn die angemessene Verzinsung der im jeweiligen Jahr abgeflossenen Mittel anhand des jeweiligen Jahresabschlusses in klar und eindeutiger Weise nach außen hin

in Erscheinung getreten ist (vgl. UFS 19.12.2003, RV/1129-W/02, RV/1130-W/02). Nach den Angaben des steuerlichen Vertreters der Bw. wurden die verbuchten Zinsen aufgrund der Vereinbarung mit dem Gesellschafter auf dem Konto 8062 (Zinserträge Privatdarlehen) in den Bilanzen der Bw. ausgewiesen. Dies steht im klaren Widerspruch zu den Angaben von Herrn Franz K sen. in der Niederschrift vom 4. Jänner 2011, in der er angegeben hat, dass die Verzinsung des Kredites über das Verrechnungskonto erfolgen würde. Nach Ansicht des Berufungssenates ist die Verzinsung des Darlehens daher nicht in klar und eindeutiger Weise nach außen hin in Erscheinung getreten.

Im streitgegenständlichen Fall wurde weder ein schriftlicher Darlehensvertrag abgeschlossen, noch ist der Inhalt der – deutlich nach Beginn des Darlehens (Saldo auf dem Verrechnungskonto) dokumentierten Darlehensvereinbarung vom 21. Juli 2009 annähernd determiniert. Der Berufungssenat stellt zu der von der Bw. vorgelegten Darlehensvereinbarung vom 21. Juli 2009 fest, dass diese weder einen bestimmten noch annähernd bestimmbaren Rückzahlungstermin enthält, noch die Fälligkeit der Zinsen genau festlegt wird. Aus dieser Vereinbarung geht darüber hinaus weder die Besicherung noch die Höhe des Kreditrahmens hervor. Hinsichtlich der Rückzahlung des Darlehens wurde lediglich ein Rückzahlungszeitraum dergestalt vereinbart, dass innerhalb von 10 Jahren das Darlehen zu begleichen ist. Die Rückzahlung soll in der Weise erfolgen, dass die jährlichen Mietzahlungen auf das Gesellschafter-Verrechnungskonto gebucht werden und mit der aushaftenden Forderung verrechnet werden. Ebenso wenig wurden in der vorliegenden Darlehensvereinbarung vom 21. Juli 2009 Regelungen über entsprechende Sicherheiten getroffen. Darüber hinaus legte der steuerliche Vertreter der Bw. mit Schreiben vom 19. Juli 2012 erstmalig eine Vereinbarung – datiert mit 22. Mai 2003 – vor (bislang wurde im Gegensatz dazu behauptet, es existiere keine dementsprechende Vereinbarung), in der angeführt wird, "dass die T X GmbH an die Gesellschafter Franz und Regina K für eventuelle künftige private Anschaffungen ein Darlehen bis zu der Höhe der Grundschuld auf dem Privatgrundstück von ca. € 450.000,00 gewährt, nachdem die Gesellschafter die GmbH bereits in der schwierigen Phase finanziell unterstützt haben. Die Rückzahlung kann mit der jährlichen Pacht in den nächsten 15 bis 20 Jahren verrechnet werden". Weiters führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, dass es in der Bilanz der Bw. keine Darlehensverbindlichkeit gegenüber der Bank AG mehr gebe, und somit dieses Pfandrecht als Sicherheit für den Kontokorrentkredit des Gesellschafters verwendet worden sei. Aufgrund der beiden vorgelegten Vereinbarungen geht der Berufungssenat davon aus, dass eine Darlehensgewährung unter Fremden zu den gleichen Bedingungen nicht erfolgt wäre. Die von der Rechtsprechung geforderte Fremdüblichkeit liegt daher schon nach diesen Gesichtspunkten nicht vor. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass eine

Darlehensgewährung unter Fremden zu den gleichen Bedingungen nicht erfolgt wäre. Die von der Rechtsprechung geforderte Fremdüblichkeit liegt daher schon nach diesen Gesichtspunkten nicht vor.

Bei der Beurteilung eines Darlehensvertrages für steuerliche Zwecke ist nach Lehre und Rechtsprechung stets vom Gesamtbild der Verhältnisse auszugehen. Demnach ist ein Darlehensvertrag mit steuerlicher Wirkung anzuerkennen, wenn u.a. ein bestimmter bzw. annähernd bestimmbarer Rückzahlungstermin vereinbart und Zinsfälligkeiten, sowie ein bestimmter Kreditrahmen festgelegt wurden (vgl. VwGH 26.9.1985, 85/14/0079).

Im Berufungsfall liegt unbestritten kein schriftlicher Darlehensvertrag vor, noch gibt es irgendwelche Dokumentationen über Kreditrahmen, Zinsfälligkeiten, Rückzahlungstermine und wurden auch keinerlei Sicherheiten eingeräumt. Angesichts der Höhe der über Jahre hin entnommenen Beträge wäre eine schriftliche Absicherung unter gleichzeitiger Einräumung entsprechender Sicherheiten aber unabdingbar gewesen. Das Fehlen dieser Voraussetzungen führt jedenfalls unter dem Aspekt der mangelnden Fremdüblichkeit zur Annahme einer verdeckten Ausschüttung (vgl. z.B. VwGH 14.4.1993, 91/13/0194; VwGH 25.2.2004, 99/13/0154; UFS 18.5.2005, RV/0199-G/03).

Keine Gesellschaft wird einem Fremden ohne Festlegung eines festen Kreditrahmens und ohne jegliche grundbücherliche Besicherung ein Darlehen gewähren, noch dazu wenn der Darlehensnehmer den Rückzahlungszeitpunkt nach eigenem Gutdünken festsetzen kann. Die Verbuchung von Zinsen stellt keinen Beweis für den Abschluss eines Darlehensvertrages dar, wenn schriftliche Vereinbarungen über Kreditrahmen, Zinsfälligkeiten, Rückzahlungstermine und bestehende Sicherheiten fehlen (vgl. VwGH 14.4.1993, 91/13/0194), insbesondere wenn der Darlehensvertrag nur mündlich abgeschlossen wurde (vgl. UFS 18.5.2005, RV/0199-G/03).

Dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters der Bw. ist insoweit zuzustimmen, als das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung nicht allein aus dem Fehlen einer schriftlichen Vereinbarung abgeleitet und dem zur steuerlichen Anerkennung erforderlichen Publizitätserfordernis auch durch andere Umstände nachgekommen werden kann. Maßgebend ist das wahre wirtschaftliche Geschehen. Allerdings müssen bei mangelnder Schriftlichkeit einer Vereinbarung die von vornherein gewollte Vereinbarung auf andere Weise hinreichend nach außen zum Ausdruck kommen und auch die übrigen oben genannten Voraussetzungen hinsichtlich der Fremdüblichkeit vorliegen. Dabei sind gerade bei Verträgen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern strenge Maßstäbe zu setzen, weil in diesen Fällen die sonst bei Vertragsabschluss unter Fremden gewöhnlicherweise zu unterstellenden Interessensgegensätze nicht vorliegen.

Bei der Beurteilung eines Darlehensvertrages für steuerliche Zwecke ist nach Lehre und Rechtsprechung stets vom Gesamtbild der Verhältnisse auszugehen. Demnach ist ein Darlehensvertrag mit steuerlicher Wirkung anzuerkennen, wenn u.a. ein bestimmter bzw. annähernd bestimmbarer Rückzahlungstermin vereinbart und Zinsfälligkeiten, sowie ein bestimmter Kreditrahmen festgelegt wurden (vgl. VwGH 26.9.1985, 85/14/0079; UFS 8.7.2004, RV/0190-G/03).

Ein betriebliches Interesse der Gesellschaft an den Entnahmen ihres Gesellschafters kann nur allenfalls in der Erzielung von Einkünften aus der Verzinsung der Darlehensforderung gesehen werden, sodass dem Vorliegen einwandfreier Abmachungen über die Verzinsung und die Rückzahlung sowie dem Vorhandensein entsprechender Sicherheiten entscheidendes Gewicht zukommt (vgl. VwGH 31.5.2006, 2002/13/0168; UFS 9.3.2007, RV/1923-W/04, RV/1924-W/04).

Gerade an derartigen fremdüblichen Vereinbarungen fehlt es im gegenständlichen Fall. Es wurde zu Beginn kein schriftlicher Darlehensvertrag abgeschlossen, sondern es wurden lediglich die mündlich getroffenen Vereinbarungen – deutlich nach Beginn des Darlehens - schriftlich festgehalten. Da die Laufzeit des angeblichen Darlehens ungenau festgelegt wurde und Rückzahlungen mit den Mietzahlungen verrechnet werden sollten, liegen selbst im zutreffenden Fall einer derartigen mündlichen bzw. handschriftlich festgehaltenen Vereinbarung keine fremdüblichen Bedingungen vor. Da es sohin an von vornherein klaren und einem Fremdvergleich standhaltenden Vereinbarungen fehlt, ist davon auszugehen, dass es sich bei den entnommenen Beträgen um verdeckte Ausschüttungen handelt (vgl. UFS 9.3.2007, RV/1923-W/04, RV/1924-W/04).

Nach Ansicht des Berufungssenates entscheidet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, ob das gegenständliche Gesellschafter-Darlehen eine verdeckte Ausschüttung darstellt:

a) Fehlende Darlehensrückzahlung:

Die schriftliche Darlehensvereinbarung vom 21. Juli 2009 enthält keine Regelungen und Fristen hinsichtlich einer regelmäßigen und vollständigen Rückzahlung des aushaftenden Darlehens. Es widerspricht den Erfahrungen im Wirtschaftsleben einen fremden Dritten ein derartiges Darlehen zur Verfügung zu stellen.

b) Fehlende Zinsfälligkeiten:

In der Darlehensvereinbarung ist lediglich der vereinbarte Zinssatz in Höhe von 4 % angeführt, jedoch wurden keine genauen Vereinbarungen hinsichtlich der Zinszahlungen

getroffen. Die zu zahlenden Zinsen erhöhten lediglich den Forderungsstand der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter.

Nach der Rechtsprechung stellt die bloße Verbuchung von Zinsen (auf dem Verrechnungskonto) keinen Beweis für den Abschluss eines Darlehensvertrages dar, wenn schriftliche Vereinbarungen über Zinsfälligkeiten und Rückzahlungstermine fehlen (vgl. VwGH 14.4.1993, 91/13/0194).

c) Fehlende Sicherheiten:

Fremdüblich ist, dass Darlehen in der berufungsgegenständlichen Höhe durch werthaltige Sicherheiten bzw. Bürgschafts- und Haftungserklärungen abgedeckt werden.

Die Argumentation der Bw., wonach Sicherheiten nicht erforderlich gewesen seien, da seit längerem auf den privaten Grundstücken von Hr. Franz K sen. grundbücherlich verankerte Sicherheiten eingetragen seien, ist in diesem Zusammenhang unerheblich. Weiters erscheint die Vorgehensweise, dass ein früher als Sicherheit für eine Darlehensverbindlichkeit gegenüber der Bank AG begründetes Pfandrecht als Sicherheit für den Kontokorrentkredit des Gesellschafters verwendet wird, nicht fremdüblich. In der Vereinbarung vom 22. Mai 2003 wurde diesbezüglich keine konkrete Regelung getroffen. Es wurde nur festgehalten, dass das Darlehen gewährt worden sei, nachdem die Gesellschafter der GmbH bereits in der schwierigen Phase finanziell unterstützt haben.

Zusammenfassend kommt der Berufungssenat aufgrund der obigen Erwägungen zum Ergebnis, dass die Bw. fremden Personen ein solches Darlehen nicht gewähren würde. Bei einer Zusammenschau aller Umstände ist es nicht erwiesen, ob die Darlehensrückzahlung von vorneherein immer gewollt war. Das Finanzamt hat daher zu Recht die Feststellung getroffen, dass die Darlehensgewährung keinesfalls wirtschaftlich begründet, sondern im Verhältnis der Gesellschafter zur Gesellschaft zu finden ist (vgl. UFS 28.5.2010, RV/1249-L/08, RV/1250-L/08, RV/1251-L/08, RV/1252-L/08).

Da das Darlehen mit fremden Personen unter denselben wirtschaftlichen Voraussetzungen in der gleichen Form nicht abgeschlossen worden wäre, muss sich die Bw. den Vorwurf einer subjektiven auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung gefallen lassen.

Nach Ansicht des Berufungssenates wurde das Rechtsgeschäft so unangemessen gestaltet, dass auf das Vorliegen einer Vorteilsgewährungsabsicht geschlossen werden kann (vgl. *Ressler/Stürzlinger* in Lang/Schuch/Staringer, KStG-Kommentar, Tz 128 ff zu § 8).

Der Berufungssenat bestätigt daher die Rechtsansicht des Finanzamtes, dass die Darlehenshingabe im Zeitpunkt der Auszahlung eine verdeckte Ausschüttung darstellt, sodass die Berufung insoweit abzuweisen war.

2. Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu den inländischen Kapitalerträgen gehören gemäß § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien und Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 auch verdeckte Ausschüttungen.

Die Kapitalertragsteuer beträgt gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 2 Z. 1 und Abs. 2 Z. 2 EStG 1998 25 %.

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

Die Geltendmachung der Kapitalertragsteuer gegenüber dem zum Abzug Verpflichteten erfolgt im Wege eines Haftungsbescheides.

Gemäß § 95 Abs. 3 Z. 1 EStG 1988 ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Somit unterliegen verdeckte Ausschüttungen der Kapitalertragsteuer, welche von der Körperschaft als Schuldner der Kapitalerträge einzuheben und abzuführen ist (vgl. UFS 29.11.2005, RV/0216-W/05).

Aufgrund des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung an Hr. Franz K sen., der aufgrund von seiner Beteiligung im Ausmaß von 37 % als Anteilsinhaber anzusehen ist, wurde die Bw. daher zu Recht für die Kapitalertragsteuer zur Haftung herangezogen.

Auch die Berufung hinsichtlich Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer war daher als unbegründet abzuweisen.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 30. Juli 2012