



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder HR Dr. Ploner, KR Wolfgang Speyl und Gerhard Raub im Beisein der Schriftführerin FOI Claudia Orasch über die **Berufung** der Bw., vertreten durch die Steuerberatungskanzlei, vom 16. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 15. Juni 2007 betreffend Festsetzung von **Kapitalertragsteuer** für den Zeitraum von **Jänner** bis **Dezember 2005** nach durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung

### entschieden:

Der **Berufung** wird **stattgegeben**.

Der angefochtene **Bescheid** wird **aufgehoben**.

### Entscheidungsgründe

Im Anschluss an eine bei der Berufungswerberin, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (in der Folge auch bloß Bw. oder GmbH), im Juni 2007 durchgeführte abgabenbehördliche Nachschau folgte das Finanzamt der Ansicht des Prüfungsorganes, wonach laufende Entnahmen und Zahlungen aus dem Gesellschaftsvermögen durch bzw. für die Mehrheitsgesellschafterin Maria Muster (auch M.M.) eine verdeckte Gewinnausschüttung an diese darstellen würden. Sachverhaltsmäßig hielt der Prüfer fest, dass sich im Jahr 2005 der Stand des im Rechenwerk der GmbH für M.M. geführten Verrechnungskontos – als Forderung der M.M. gegenüber – durch eine Vielzahl von privat veranlassten Zahlungen und die Einbuchung von Privatanteilen von anfänglich rund € 108.000 auf über € 987.000 inklusive

Zinsen erhöht habe. Über diese Vorgangsweise sei weder ein Darlehensvertrag abgeschlossen noch eine Vereinbarung über Tilgung und Besicherung getroffen worden. Seitens der steuerlichen Vertretung wäre bekanntgegeben worden, dass eine Rückführung der Mittel innerhalb eines Zeitraumes von 10 Jahren geplant sei. Maßgebliche Faktoren, wie etwa die Festlegung eines bestimmten oder auch nur annähernd bestimmbarer Termins für die Rückzahlung, der Fälligkeit der Zinsen, eines Kreditrahmens und allfälliger Sicherheiten würden fehlen, weshalb auch die Verbuchung von Zinsen noch keinen Beweis für den Abschluss eines Darlehensvertrages darstellen würde. Mangels Fremdüblichkeit des Geschehensablaufes könne im Lichte der höchstgerichtlichen Judikatur eine Rückzahlbarkeit nicht als erwiesen angenommen und müsse daher von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden.

Mit dem so begründeten und nunmehr angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt der Berufungswerberin gegenüber Kapitalertragsteuer (KESt) für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2005 mit dem Betrag von € 208.030,52 fest. Als Bemessungsgrundlage zog das Finanzamt die Summe der im Kalenderjahr 2005 der Gesellschafterin Maria Muster zugewendeten und auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge im Ausmaß von € 832.122,08 heran.

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw. zunächst damit, allein aus dem Fehlen einiger bei der Vornahme eines Fremdvergleiches maßgeblichen Merkmale könne nicht – wie dies das Finanzamt gemacht habe – automatisch auf das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung geschlossen werden. Eine solche setze – neben der hier zweifelsohne gegebenen Nahebeziehung zwischen Körperschaft und Maria Muster als Zuwendungsempfängerin – eine Bereicherung zu Lasten der Körperschaft voraus. Zu einer Vermögensminderung bei der GmbH sei es aber trotz des mit der Verbuchung von Entnahmen auf dem Verrechnungskonto der Mehrheitsgesellschafterin verbundenen Liquiditätsabflusses gerade nicht gekommen. Aufgrund der nur teilweise erforderlichen Fremdfinanzierung dieser Entnahmen und des Umstandes, dass der damalige Bankzinssatz für diese Finanzierungen niedriger gewesen sei als der der Gesellschafterin für die Entnahmen verrechnete, wären die als Ertrag verbuchten Zinseinnahmen höher gewesen als der Zinsaufwand, den die Bw. dafür in Kauf habe nehmen müssen.

Auch der Saldoaufbau für sich allein gesehen könne keine verdeckte Ausschüttung darstellen, da im Unternehmen ausreichend Gewinnvorräte vorhanden gewesen wären und auch noch immer vorhanden seien. Mit dem auf Maria Muster entfallenden Anteil von über € 1,2 Mio. nach KESt wäre eine Abdeckung ihres Verrechnungskontos aus dem Titel einer Gewinnausschüttung jederzeit möglich gewesen.

Daran hätte auch der Abtretungsvertrag vom 4. Juli 2006, mit dem M.M. von ihrem 75%-igen Anteil 50% an die einzige weitere Gesellschafterin, ihre Tochter Tanja Muster, übertragen hatte, nichts geändert. Es sei nämlich der Mutter das Fruchtgenussrecht am abgetretenen Gesellschaftsanteil verblieben und vereinbart worden, dass aus dem übertragenen Anteil resultierende Ausschüttungen zur Abdeckung des Verrechnungskontos zu dienen hätten. Diese Abdeckungsverpflichtung hätte sich auch auf die Ausschüttung von vor der Fruchtgenussrechtseinräumung gebildeten Gewinnvorträgen bezogen. Abschließend wäre noch festgelegt worden, dass bei jedweder Beendigung des Fruchtgenussrechtes die Abdeckungsverpflichtung auf die Tochter Tanja Muster übergehen würde.

Selbst ohne Berücksichtigung zukünftiger Ausschüttungen wäre schon allein die Bonität der M.M. aufgrund ihres umfangreichen Liegenschaftsbesitzes ausreichende Gewähr für eine jederzeitige Abdeckung des Verrechnungskontos. Der nunmehrigen Belastung der seitens der Finanzverwaltung unterstellten Darlehenshingabe mit KEST werde entgegengehalten, dass bei der unter anderem vereinbarten Abdeckung des negativen Verrechnungskontos im Ausschüttungswege ohnehin KEST anfallen und an das Finanzamt abgeführt werde.

Weiters brachte die Bw. vor, der – negative – Saldoaufbau auf dem Verrechnungskonto habe sich über einen längeren Zeitraum erstreckt und hätte sich das Finanzamt erst an der gegebenen Höhe des Endsaldos gestoßen und darin den Charakter einer verdeckten Gewinnausschüttung erblickt. Es stelle sich daher die Frage, ab welcher Höhe bzw. aufgrund welcher Belastungsbuchungen aus der Sicht der Finanzverwaltung überhaupt von einer verdeckten Ausschüttung gesprochen werden könne.

Gegen eine Vorteilsgewährung der Bw. an die Mehrheitsgesellschafterin M.M. spreche auch, dass ein von M.M. bei einem örtlichen Bankinstitut aufgenommener und mit 2,875% verzinsten Privatkredit durch die GmbH rückbezahlt wurde. Diese Kreditrückführung war dann dem Verrechnungskonto angelastet und dort mit 4,5% verzinst worden, weshalb daher nicht eine Vorteilsgewährung, sondern im Gegenteil eine wirtschaftliche Schlechterstellung der M.M. gegeben wäre.

Auch gab die Bw. zu bedenken, dass für die gerade angeführte Krediteinräumung zwar eine Höchstbetragshypothek vereinbart gewesen, im Hinblick auf die Bonität der Maria Muster auf eine grundbücherliche Sicherstellung indes verzichtet worden sei. Eine Kreditvergabe in dieser Höhe ohne ausdrückliche Besicherung sei daher nicht unüblich gewesen.

Weiters werde die Rückzahlungsfähigkeit auch mittels der erfolgten teilweisen Abdeckung durch eine Gewinnausschüttung im November 2006 unter Beweis gestellt.

Insgesamt gesehen liege sohin weder eine ausdrückliche noch eine schlüssige Absicht auf Vorteilsgewährung seitens der GmbH vor, sondern wäre immer von einer bestehenden Rückzahlungsverpflichtung ausgegangen worden. Mangels einer verdeckten Ausschüttung sei die Festsetzung der KESt deshalb zu Unrecht erfolgt.

Über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates wurde durch die steuerliche Vertretung der Bw. bekanntgegeben, dass die Mehrheitsgesellschafterin Maria Muster im Jahr 2002 mit der Sanierung ihres privaten Wohnhauses begonnen habe. Die damals noch nicht absehbaren Baukosten sollten zur Gänze über das Verrechnungskonto vorfinanziert und dann wieder abgedeckt werden, was dann im Jahr 2004 durch die Einlage zweier von M.M. aufgenommener Privatkredite auch so geschehen wäre. Der daraufhin gegebene – negative – Endsaldo in Höhe von rund € 108.000 könne durchaus als üblich bezeichnet werden. Allein die Abdeckung dieser hohen Verbindlichkeiten durch die erfolgte Kapitalzufuhr von außen dokumentiere die zu jeder Zeit gegebene Rückzahlungsabsicht.

Ende 2004 sei dann bei der zuständigen Behörde ein Verfahren zur Genehmigung der obertägigen Gewinnung von grundeigenen mineralischen Rohstoffen auf mehreren überwiegend der Maria Muster gehörenden Grundstücken eingeleitet worden. Schon damals, jedenfalls aber zu Beginn des Jahres 2005, habe die Absicht bestanden, die Grundstücke nach der Genehmigung an die Bw. zu veräußern und aus dem Verkaufserlös das Verrechnungskonto abzudecken. Als dann tatsächlich die Genehmigung im Jahr 2008 erteilt worden und auch die Zustimmung seitens der Miteigentümerin Tanja Muster vorgelegen war, sei dann im Jahr 2009 der aus der Veräußerung resultierende Verkaufserlös mit einem Betrag von über € 1,4 Mio. dem Verrechnungskonto gutgeschrieben und dessen Negativsaldo damit abgedeckt worden.

Schließlich gab die Bw. an, der Verkehrswert des gesamten im Jahr 2005 im Eigentum der Mehrheitsgesellschafterin Maria Muster befindlichen Liegenschaftsvermögens habe über € 4 Millionen betragen.

Dem Finanzamt wurden der Inhalt des Vorhalteschreibens sowie die Antwort der Bw. zur Kenntnis gebracht. Dieses vertrat dazu den Standpunkt, die korrekte Verbuchung der Entnahmen im Rechenwerk der Bw. und die Verzinsung allein würden nach herrschender Auffassung weder eine übliche Vorgangsweise unter Fremden darstellen noch eine klare und nach außen hin deutlich erkennbare schriftliche Vereinbarung ersetzen. Es wäre im Belieben der Gesellschafterin gestanden, wann und in welcher Höhe die Mittel entnommen und auch wieder rückgeführt wurden. Auch sei bemerkenswert, dass die wesentlichen Rückzahlungen erst nach Feststellung der verdeckten Ausschüttungen durch das Finanzamt im Zuge der Nachschau im Juni 2007 erfolgt wären. Die gewählte Vorgangsweise, nämlich das negative

Verrechnungskonto nicht durch laufende Gewinnausschüttungen abzudecken, sondern mit dem Erlös aus dem Grundverkauf, lasse sich einzig mit der dadurch bewirkten Ersparnis von Kapitalertragsteuer erklären.

Ein betriebliches Interesse der Berufungswerberin an einer Darlehensgewährung an die Mehrheitsgesellschafterin könne nirgends erblickt werden. Auch würde der umfangreiche Liegenschaftsbesitz weder an der Fremdunüblichkeit der Darlehensgewährung etwas ändern noch eine schriftliche Vereinbarung über die Abwicklung, insbesondere hinsichtlich der Rückführung der Mittel, ersetzen.

Abschließend wies das Finanzamt noch auf mehrere Judikaturentscheidungen hin, wonach das Fehlen einer von vornherein klaren und einem Fremdvergleich standhaltenden Vereinbarung ausschlaggebend für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung wäre.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung hob der rechtsfreundliche Vertreter der Bw., Dr.Advokat, noch hervor, dass es bei der Bonität der Maria Muster nicht fremdüblich – auch bei einem so hohen Betrag – gewesen sei, eine Besicherung zu verlangen. Weiters habe die GmbH damals über ausreichende Geldmittel verfügt und durch die Verzinsung mit 4,5% einen höheren Ertrag erwirtschaftet als dies etwa bei einer Veranlagung bei einer Bank der Fall gewesen sei. Dort wäre im damaligen Zeitraum der Zinssatz bei bloß 2,8% gelegen. Er habe in einer eigenen beruflichen Angelegenheit einen etwa gleich hohen Betrag ebenfalls ohne Besicherung von der Bank zur Verfügung gestellt bekommen.

Nach Ansicht des Rechtsbeistandes wäre ein eindeutiger Parteiwille erkennbar. Ein strenger Formalismus sei nur dann erforderlich, wenn keine nachvollziehbaren Handlungsweisen der Parteien einer Vereinbarung vorlägen, was im gegenständlichen Verfahren jedoch nicht der Fall wäre. Diesbezüglich verwies Dr.Advokat nochmals auf die hohen Entnahmen im Jahr 2003 mit der damaligen zeitnahen Rückzahlung. Zudem bestehe keine Formvorschrift, die für eine Darlehensvereinbarung Schriftlichkeit erfordere. Schlussendlich betonte Dr.Advokat noch, dass kein einziges Indiz für einen Verzicht auf die Rückzahlung durch die GmbH ersichtlich (gewesen) sei.

Der Amtsvertreter wiederholte den Hinweis auf die umfangreiche höchstgerichtliche Rechtsprechung, wonach fremdübliche Vereinbarungen getroffen und diese schriftlich festgehalten werden müssten, was hier jedoch nicht erfolgt sei. Daran vermöge auch die anlässlich der im Jahr 2006 vorgenommenen Anteilsübertragung verabredete Abdeckung des Verrechnungskontos nichts zu ändern. Im Zeitpunkt der einzelnen Auszahlungen habe nämlich keinerlei Gewissheit über eine Rückführung der entnommenen Mittel in Höhe von rund € 830.000 bestanden. Den einzigen Vorteil bei der gewählten Vorgangsweise erblicke das

Finanzamt in der Ersparnis von Kapitalertragsteuer. Mit Rücksicht auf die von der Behörde anzustellende Stichtagsbetrachtung war daher die KEST vorzuschreiben.

Der steuerliche Vertreter der Bw. stellte entschieden in Abrede, dass die Steuerersparnis die Motivation für die eingeschlagene Abwicklung gewesen sei und verwies diesbezüglich auf das bisherige Vorbringen. Überdies wäre in der Bilanz noch eine versteuerte freie Rücklage im Umfang von € 400.000 aus IFB bzw. Umgründung vorhanden, die bis dahin noch nicht in Anspruch genommen worden sei.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Ausgehend vom Inhalt der vorgelegten Verwaltungsakten in Verbindung mit dem Ergebnis des durchgeführten ergänzenden Ermittlungsverfahrens samt dem in der mündlichen Berufungsverhandlung erstatteten Vorbringen geht der Unabhängige Finanzsenat von nachstehendem und als erwiesen angenommenem Sachverhalt aus:

Frau Maria Muster (M.M.) war bis zum 15. Juli 2006 zu 75% an der berufungswerbenden GmbH beteiligt. Einzige weitere Gesellschafterin war und ist ihre Tochter Tanja Muster.

In den Bilanzen der GmbH ist schon seit Jahren ein Verrechnungskonto für M.M. enthalten, auf dem wiederkehrende Entnahmen durch M.M., die Anlastung von Privatanteilen sowie deren teilweise Kompensation durch laufende Gutschriften verbucht wurden. Dieser Umstand allein führte jedoch bis zu der für das gegenständliche Verfahren relevanten abgabenbehördlichen Nachschau zu keinen Veranlassungen oder Beanstandungen seitens der Finanzverwaltung. Dem Verrechnungskonto wurden jährlich Zinsen in Höhe von 4,5% angelastet, die aus den monatlichen Endsalden errechnet wurden. Dieser Zinssatz lag über jenem, der im damaligen Zeitraum von Banken für Einlagen gewährt wurde. Seitens der GmbH erfolgte die Finanzierung der für die Gesellschafterin übernommenen Aufwendungen durch die Belastung eigener Bankguthaben (Girokonten, Sparguthaben), zum geringeren Teil mittels Fremdkapitalaufnahmen bei der Bank.

Im Jahr 2002 hatte M.M. mit einem kostenintensiven Umbau ihres privaten Wohnhauses begonnen, wobei die Finanzierung vorerst über das Verrechnungskonto erfolgte. Unter Einbeziehung zahlreicher weiterer von der Bw. beglichener Privataufwendungen wies das Verrechnungskonto der M.M. zum 31. Dezember 2003 schließlich einen negativen Stand von rund € 914,000 aus.

Von Seiten der Mehrheitsgesellschafterin war damals beabsichtigt, die vorfinanzierten Geldmittel innerhalb eines Zeitraumes von längstens 10 Jahren wieder zurückzubezahlen.

Durch die Einlage zweier von Maria Muster bei der örtlichen A-Bank zum Zwecke der Abdeckung der bis dahin anerlaufenen Baukosten aufgenommener Kredite verringerte sich der Negativsaldo zum 31. Dezember 2004 auf ca. € 108.000, was in etwa dem üblichen Ausmaß der Vorjahre entsprochen hatte. Für diese Kreditaufnahmen waren die Zinsen mit einem Satz von 2,875% p.a. vereinbart worden. Zwar war damals eine Besicherung dieser Kredite einerseits durch die Bestellung einer Höchstbetragshypothek, andererseits durch die Verpfändung einer Lebensversicherung, erfolgt. Auf eine Eintragung im Grundbuch indes war seitens der Bank im Hinblick auf die Bonität, insbesondere wegen des umfangreichen Liegenschaftsbesitzes, der Maria Muster verzichtet worden. Der Verkehrswert dieses Liegenschaftsvermögens hatte damals über € 4 Millionen betragen.

Auch konnte nach dem überzeugenden Vorbringen des Rechtsanwaltes Dr. Advokat als entscheidungsrelevant festgestellt werden, dass diesem für eine beruflich notwendige Krediteinräumung ein ähnlich hoher Betrag seitens der Gläubigerbank ebenfalls ohne Besicherung zur Verfügung gestellt worden war.

Gegen Ende des Jahres 2004 wurde bei der zuständigen Behörde ein Verfahren zur Genehmigung der Rohstoffgewinnung auf mehreren, anteilig im Miteigentum der Maria Muster stehenden, Grundstücken eingeleitet. Geplant war ab diesem Zeitpunkt, dass die Miteigentumsanteile der M.M. nach Erlangung der behördlichen Genehmigung an die GmbH verkauft und die daraus lukrierten Mittel zur Abdeckung des Verrechnungskontos verwendet werden sollten.

Der oben angeführte Saldo im Ausmaß von rund € 108.000 erhöhte sich dann im Jahr 2005 durch private Entnahmen im Zusammenhang mit Grundstücken, Erbteilszahlungen, durch die Übernahme sonstiger privater Aufwendungen der M.M. seitens der GmbH und wegen der Rückzahlung eines von M.M. aufgenommenen Privatkredites durch die GmbH auf etwa € 970.000.

Mit ab dem gleichen Tag wirksamem Notariatsakt vom 4. Juli 2006 hatte dann M.M. von ihrem 75%-igen Gesellschaftsanteil einen Anteil von 50% an ihre Tochter Tanja Muster abgetreten. Im Gegenzug hatte die Tochter ihrer Mutter das lebenslange und unentgeltliche Fruchtgenussrecht am abgetretenen Geschäftsanteil eingeräumt. Während der Dauer des Fruchtgenussrechtes ausgeschüttete Gewinne würden zu 25% der M.M. als Gesellschafterin zur freien Verfügung stehen, die restlichen 50% sollten verpflichtend zur Abdeckung des negativen Verrechnungskontos der M.M. verwendet werden. Dies würde auch für Ausschüttungen gelten, die aus vor der Bestellung des Fruchtgenussrechtes entstandenen Gewinnvorträgen resultierten. Sollte das Fruchtgenussrecht – aus welchen Gründen auch

immer – enden, würde die Verpflichtung zur Abdeckung des negativen Verrechnungskontos unter Schad- und Klagloshaltung der Übergeberin auf die Tochter übergehen.

Im Jahr 2006 erfolgte eine Gewinnausschüttung, welche mit einem Betrag von € 150.000 vor KEST-Abzug dem Verrechnungskonto gutgeschrieben wurde.

Eine Gewinnausschüttung in Höhe von € 225.000 nach KEST-Abzug im Jahr 2008 wurde ebenfalls dem Verrechnungskonto gutgeschrieben.

Als etwa Mitte des Jahres 2008 die behördliche Abbaugenehmigung und einige Zeit später die Einwilligung der Miteigentümerin Tanja Muster vorgelegen waren, wurde im Juli 2009 der schon erwähnte Verkauf von Liegenschaftsanteilen der Maria Muster an die GmbH durchgeführt. Aus diesen Grundverkäufen erfolgten schließlich noch im Jahr 2009 Einlagen von € 70.000 sowie von ca. € 1.441.000 und rd. € 24.000 durch Maria Muster. Dadurch wies das Verrechnungskonto zum 31. Dezember 2009 einen positiven Saldo von etwa € 130.000 aus.

Der positive Saldo des Verrechnungskontos betrug zum 31. Dezember 2010 noch immer rd. € 19.000.

Eine Urkunde über den Rechtstitel für die verfahrensgegenständlichen Entnahmen bzw. Kostenübernahmen durch die GmbH existiert nicht. Auch genaue mündliche Vereinbarungen hinsichtlich Höhe und Zeitpunkt von Rückzahlungen konnten nicht festgestellt werden.

Die Gewinnvorträge laut Bilanz beliefen sich zum 31. Dezember 2004 auf etwa € 2,23 Mio., zum 31. Dezember 2005 auf rd. € 2,26 Mio., zum Jahresende 2006 auf rd. € 2,06 Mio., 2007 ca. € 1.871 Mio., 2008 rd. € 1,519 Mio., 2009 rd. € 1,521 Millionen. Davon standen Maria Muster jeweils 75% zu.

Die getroffenen Feststellungen hinsichtlich der Rückzahlungsabsichten gründen sich insbesondere auf die überzeugenden Ausführungen der Vertreter der Bw. in der mündlichen Verhandlung in Verbindung mit dem sich aus den übrigen Beweismitteln ergebenden Gesamtbild der entscheidungsrelevanten Verhältnisse. Dagegen konnten von Seiten der Amtspartei, abgesehen vom Fehlen einer Urkunde und genauer mündlicher Vereinbarungen, dem Hinweis auf eine Stichtagsbetrachtung, auf eine Fremdunüblichkeit bei der gewählten Vorgangsweise sowie auf die herrschende Judikaturmeinung, keine weiteren und substantiierten Einwendungen erhoben werden.

Rechtlich ist dieser Sachverhalt wie folgt zu beurteilen:



Gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung Einkünfte aus Kapitalvermögen, (...).

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

Entsprechend § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) (...) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Nach Abs. 2 Z 1 lit. a leg. cit. handelt es sich bei Gewinnanteilen (Dividenden), Zinsen und sonstigen Bezügen aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung um inländische Kapitalerträge, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat.

Zu den "sonstigen Bezügen" im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen insbesondere die verdeckten Ausschüttungen nach § 8 Abs. 2 KStG 1988. Verdeckte Ausschüttungen gehören somit zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 4. Februar 2009, 2008/15/0167, unter Hinweis auf seine Entscheidung vom 16. Mai 2007, 2005/14/0005).

Nach herrschender Ansicht 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 (VwGH vom 27. Mai 1999, 97/15/0067). 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 (VwGH vom 14. Oktober 2010, 2008/15/0324, 0330; *Wiesner*, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Steuerrecht, SWK 1984, A I S. 167) und ihre Ursachen in gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (VwGH vom 20. März 1974, 1157/72).

Aufgrund des Trennungsprinzips sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen den steuerlich selbständigen Körperschaften und ihren Gesellschaftern steuerlich prinzipiell anzuerkennen

(VwGH vom 23. Oktober 1997, 94/15/0160). Da aber ein entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung die Zuwendung von Vermögensvorteilen ist, die ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen hat, wird diese Ursache anhand eines Fremdvergleiches ermittelt (vgl. nochmals VwGH vom 4. Februar 2009, 2008/15/0167), wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (VwGH vom 26. April 2006, 2004/14/0066, und vom 21. Jänner 2010, 2007/13/0009).

Objektive Tatbestandsmerkmale einer verdeckten Ausschüttung sind demnach die nicht im Wege einer offenen Ausschüttung erfolgte Zuwendung eines Vermögensvorteiles durch eine Körperschaft an einen an ihr unmittelbar oder mittelbar Beteiligten oder an eine diesem nahestehende Person, die zu einer Vermögens- bzw. Einkommensminderung bei der Körperschaft führt und die ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen hat.

In subjektiver Hinsicht ist das Vorliegen einer auf die Vorteilsgewährung abzielenden Absicht der Körperschaft gefordert, wobei es ausreicht, dass objektive Gesichtspunkte Rückschlüsse auf das Vorhandensein einer solchen Absicht erlauben (in diesem Sinne VwGH vom 6. Februar 1990, 89/14/0034).

Unstrittig ist, dass Maria Muster im Hinblick auf ihr Beteiligungsausmaß – 75% bis zum 14. Juli 2006 – als eine an der Bw. unmittelbar beteiligte Gesellschafterin auch eine – eine verdeckte Gewinnausschüttung bewirkende – Zuwendungsempfängerin sein konnte.

Hält man sich nun die von den Beteiligten seit Jahren gewählte Vorgangsweise, nämlich die nach Art eines Kontokorrentkredites erfolgten zahlreichen und laufenden Zuwendungen bzw. Entnahmen an bzw. durch M.M. sowie deren Rückgängigmachung durch Einlagen und Verbuchung von Gutschriften auf dem Verrechnungskonto, vor Augen, so ist festzuhalten, dass ein daraus resultierender Vermögensvorteil für die Mehrheitsgesellschafterin gerade nicht erschlossen werden kann. Das für Maria Muster im Rechenwerk der GmbH geführte Verrechnungskonto wird schon seit Jahren vor der hier entscheidungsrelevanten finanzbehördlichen Prüfungsmaßnahme mit einem Satz von 4,5% jährlich verzinst. Dem gegenüber steht das durch unbedenkliche Urkunden untermauerte Vorbringen der Bw., wonach der Maria Muster für von ihr aufgenommene Privatkredite damals von der Bank ein Zinssatz von lediglich 2,875% p.a. angelastet wurde. Schon daraus erhellt also, dass der Mehrheitsgesellschafterin nicht ein Vermögensvorteil zugekommen, sondern ihr im Gegenteil in Höhe der Zinsdifferenz sogar ein Vermögensnachteil erwachsen ist.

Diesbezüglich vermag auch die Argumentation des Finanzamtes, die Gestaltung wäre einzig aus dem Grunde erfolgt, eine Besteuerung von ausgeschütteten bzw. ausschüttungsfähigen

Gewinnen mit KEST zu vermeiden, keine andere Beurteilung herbeizuführen. Zum einen deshalb, da schon im Juli 2006, also ein Jahr vor der abgabenbehördlichen Nachschau, im Zuge der Anteilsabtretung verpflichtend vereinbart wurde, dass ein überwiegender Teil von an Maria Muster ausgeschütteten Gewinnanteilen, und zwar auch solche aus damals bereits bestehenden Gewinnvorträgen, zur Abdeckung des Verrechnungskontos zu verwenden wären, was dann etwa in den Jahren 2006 und 2008 auch so geschehen ist. Außerdem wäre in letzter Konsequenz bei erst in der Zukunft erfolgten Ausschüttungen jedenfalls KEST in Abzug zu bringen (gewesen), sodass nach Ansicht des erkennenden Senates von einer echten Ersparnis auch unter diesem Aspekt wohl nicht gesprochen werden kann.

Weiteres unabdingbares Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist eine – zu Unrecht herbeigeführte – Einkommens- oder Vermögensminderung auf Ebene der Körperschaft.

Eine solche Einkommensminderung bei der Berufungswerberin könnte entweder aus der ergebniswirksamen Tragung von nicht betrieblich veranlassten Aufwendungen für ihre Gesellschafterin resultieren oder aber im Verzicht auf die Lukrierung von Erträgen oder Einnahmen ihre Ursache finden. Dem Rechenwerk der Bw. indes lassen sich keine Hinweise entnehmen, dass darin die für M.M. übernommenen Aufwendungen einkommensrelevant ihren Eingang gefunden hätten. So wurden etwa für M.M. mitbeglichene Kosten wie Versicherungen, Telefon, Kanal, Grundsteuer, Rundfunk oder Kaminfeger im Wege des Ansatzes von Privatanteilen über das Verrechnungskonto erfolgsmäßig wieder neutralisiert oder aber sie allein betreffende Aufwendungen nicht über die Erfolgskonten, sondern direkt über das jeweilige Bestandskonto (Giro- bzw. Bankkonto) und das Verrechnungskonto erfasst und verbucht. Eine Minderung des Einkommens hat bei der Bw. dadurch also nicht stattgefunden.

In seinem einen ähnlich gelagerten Sachverhalt betreffenden Erkenntnis vom 28. April 2009, 2004/13/0059, hat der Verwaltungsgerichtshof bei der Führung eines Verrechnungskontos für einen Gesellschafter eine Einkommensminderung auf Ebene der Körperschaft und damit korrespondierend eine verdeckte Ausschüttung auch im Unterbleiben von Vereinbarungen über eine fremdübliche Verzinsung und dem darin liegenden Vorteil für den Gesellschafter erblickt.

Im gegenständlichen Fall wird, wie bereits oben ausgeführt, das Verrechnungskonto der M.M. schon seit Jahren mit einem Satz von 4,5% verzinst. Diese Zinsen sind bei der GmbH als Erlöse erfasst worden. Des Weiteren wurde seitens der steuerlichen Vertretung der GmbH hiezu überzeugend und von der Amtspartei unwidersprochen geblieben dargetan, dass für Bankguthaben damals eine niedrigere Verzinsung üblich gewesen sei und sowohl die GmbH als auch Maria Muster für Kreditaufnahmen bei der Bank Zinsen in Höhe von unter 3% zu

bezahlen hatten. Dem aus der Finanzierung der Aufwendungen der M.M. resultierenden Zinsentgang bei den Bankguthaben der Bw. und dem Zinsaufwand für die Kreditaufnahme bei der Bank durch die GmbH stehen die höheren, dem Verrechnungskonto angelasteten und von der Bw. erlösten Zinserträge gegenüber. Bei einer fremdüblichen Verzinsung mit den Bankzinssätzen wären der Bw. sohin diese Nettozinserträge nicht zugekommen. Im Hinblick darauf, dass die Erlöse daher höher waren als die dafür von der GmbH in Kauf genommenen Aufwendungen, kann nicht von einer Einkommensminderung, sondern im Gegenteil von einem finanziellen Vorteil für die Bw. gesprochen werden.

Zur Frage der Vermögensverringerung bei einer Körperschaft als Grundvoraussetzung einer verdeckten Ausschüttung im Ausmaß der einem Verrechnungskonto angelasteten Beträge hat der VwGH in seinem zuletzt zitierten Erkenntnis vom 28. April 2009 ausgeführt, dass eine verdeckte Ausschüttung dann vorliege, wenn aus den Umständen des Falles zu schließen sei, dass eine Rückzahlung der verbuchten Beträge von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit beim Gesellschafter nicht zu erwarten war.

Eine Vermögensminderung hat im vorliegenden Fall vorerst insofern nicht stattgefunden, als die mit der Tragung von (Privat-) Aufwendungen der M.M. durch die GmbH verbundene Verringerung ihres Kassen- bzw. Bankvermögens deckungsgleich ein Anwachsen der Forderung zugunsten der GmbH (und daher Verbindlichkeit der Gesellschafterin) in Gestalt des Verrechnungskontos im gleichen Ausmaß bewirkte. Einer endgültigen Verringerung des Vermögens der Bw. wurde schließlich, wie unten nochmals ausgeführt wird, im Jahr 2009 durch die vollständige Abdeckung der Forderung entgegengetreten.

Ob die eine verdeckte Ausschüttung begründende Annahme, die Rückzahlung sei von vornherein nicht gewollt oder wegen Uneinbringlichkeit beim Gesellschafter nicht zu erwarten gewesen, berechtigt ist, hängt von Gesamtbild der jeweils gegebenen Verhältnisse ab (VwGH vom 28. April 2009, 2004/13/0059, unter Hinweis auf seine Entscheidung vom 4. März 2009, 2004/15/0135, 0136). Eine Vermögensverringerung bei der Gesellschaft liegt dann vor, wenn an die Stelle der für einen Gesellschafter beglichenen Beträge im Vermögen der Körperschaft keine oder bloß wertlose Forderungen dem Gesellschafter gegenüber treten (nochmals VwGH vom 28. April 2009, 2004/13/0059).

Dazu wird seitens der Berufungsbehörde zunächst auf den Umstand hingewiesen, dass schon seit Jahren Privataufwendungen für die Mehrheitsgesellschafterin Maria Muster von der Bw. beglichen, über das Verrechnungskonto verbucht und immer wieder mittels Einlagen und Gutschriften – zumindest teilweise – abgedeckt worden sind. In den Jahren 2002 und 2003 erhöhte sich der Saldo des Verrechnungskontos durch Entnahmen im Zusammenhang mit der privaten Bautätigkeit der M.M. auf über € 900.000. Schon damals war seitens der M.M.

beabsichtigt, die über das Verrechnungskonto bloß vorfinanzierten Baukosten der GmbH wieder zu refundieren. In diesem Sinne wurde dann im Jahr 2004 die Forderung der Bw. mittels zweier von M.M. aufgenommener Privatkredite größtenteils wieder abgedeckt und so auf das als nicht unüblich bezeichnbare Ausmaß von etwas über € 100.000 verringert.

Noch im Jahr 2004 wurde bei der zuständigen Behörde ein Verfahren zur Genehmigung der Rohstoffgewinnung auf mehreren Grundstücken, die anteilig im Miteigentum der Maria Muster standen, eingeleitet. Bereits ab diesem Zeitpunkt war geplant, dass die dadurch im Wert noch gestiegenen Miteigentumsanteile der M.M. nach Erlangung der behördlichen Genehmigung an die GmbH verkauft und die daraus lukrierten Mittel zur Abdeckung des Verrechnungskontos verwendet werden sollten.

Der Verkehrswert der im Eigentum der Maria Muster stehenden Liegenschaften hatte schon damals über € 4 Millionen betragen. An ausschüttungsfähigen Gewinnen waren laut Bilanz der GmbH zum 31. Dezember 2004 rund € 2,23 Mio., zum Jahresende 2005 etwa € 2,26 Mio. vorhanden, wovon aufgrund des Beteiligungsausmaßes der Maria Muster jeweils 75% zustanden.

Aufgrund dieser Umstände, die seitens der Bw. überzeugend dargebracht wurden, besteht für den erkennenden Senat kein Zweifel daran, dass die Kapitalrückführung betreffend den hier zu beurteilenden Zeitraum Jänner bis Dezember 2005 jedenfalls schon spätestens Ende 2004 beabsichtigt gewesen sein muss. Als besonders bedeutsam erachtet der Senat in diesem Zusammenhang das Faktum, dass Maria Muster bereits im Jahr 2004 ähnlich hohe Verbindlichkeiten auf dem Verrechnungskonto ohne Probleme nahezu zur Gänze abgedeckt hatte. Eine solche Vorgangsweise stellt auch nach der Judikatur des VwGH (siehe das Erkenntnis vom 22. Oktober 1991, 91/14/0020) ein gewichtiges Indiz, wenn nicht sogar eine zwingende Vermutung, für die Absicht einer Kapitalrückführung dar.

Im Hinblick auf das Liegenschaftsvermögen der M.M. sowie die ausreichend vorhandenen Gewinnvorträge konnte die Berufungsbehörde auch unbedenklich auf das Vorliegen einer in vollem Umfang werthaltigen und jederzeit einbringlichen Forderung schließen.

In dieses Bild fügt sich noch, dass die Gesellschafter im Jahr 2006 anlässlich der Abtretung von Gesellschaftsanteilen von Maria Muster an ihre Tochter verpflichtend vereinbart hatten, dass zwei Drittel der aus dem eingeräumten Fruchtgenussrecht stammenden Gewinnausschüttungen – das sind bezogen auf den jeweiligen Gesamtgewinn 50% – für die Abdeckung des Verrechnungskontos zu verwenden waren, wobei diese Verwendungspflicht auch die damals bereits vorhandenen Gewinnvorträge betraf. Die restlichen Gewinnanteile standen M.M. zur freien Verfügung, wodurch eine zusätzliche – allerdings nicht zwingende –

Kapitalrückführung möglich gewesen wäre. Dadurch und speziell in Verbindung mit den in den Jahren 2006 und 2008 dann tatsächlich erfolgten Gewinnausschüttungen samt Gutschrift auf dem Verrechnungskonto der Maria Muster werden die getroffenen Feststellungen hinsichtlich der Rückzahlungsabsicht und der Werthaltigkeit der Verrechnungsforderung noch weiter erhärtet. Die Überbindung der zwingenden Abdeckungsverpflichtung auf die Tochter im Zuge der Anteilsabtretung rundet dieses Bild noch zusätzlich ab.

Der Umstand, dass auf eine grundbücherliche Besicherung der Forderung verzichtet wurde, vermag mit Rücksicht auf den umfangreichen Liegenschaftsbesitz von M.M. eine Gefährdung der Einbringlichkeit nicht zu begründen. Überdies hatten weder M.M. als Privatperson noch der rechtsfreundliche Vertreter Dr.Advokat in seiner eigenen beruflichen Angelegenheit für ähnlich hohe Krediteinräumungen durch Bankinstitute aufgrund ihrer Bonität grundbücherliche Sicherheiten zu leisten, sodass auch aus diesem Blickwinkel nicht von einer fremdunüblichen Vorgangsweise gesprochen werden kann.

Nach Erteilung der behördlichen Abbaugenehmigung und Zustimmung der weiteren Miteigentümerin Tanja Muster erfolgten – wie schon Ende 2004 geplant – im Jahr 2009 die Grundstücksverkäufe durch Maria Muster, deren Erlöse ihrem Verrechnungskonto gutgeschrieben wurden, sodass dieses schließlich zum 31. Dezember 2009 – und auch noch zum 31. Dezember 2010 – einen Guthabenstand in namhafter Höhe aufwies, was ebenfalls gegen eine fehlende Rückzahlungsabsicht und gegen eine nicht ausreichend werthaltige Forderung spricht.

Letztendlich bleibt noch das subjektive und als Tatbestandsmerkmal erforderliche Moment einer – endgültigen – Vorteilseinräumungsabsicht seitens der Gesellschaft zu beurteilen. Diesbezüglich wird nochmals auf das bereits mehrfach zitierte Erkenntnis des VwGH vom 28. April 2009, 2004/13/0059, verwiesen. Darin hat der Gerichtshof – unter Hinweis auf seine Entscheidungen vom 26. April 2006, 2004/14/0066, und vom 4. Februar 2009, 2008/15/0167 – ausgesprochen, dass sogar ein später erfolgter Wegfall des Rückzahlungswillens oder eine nachträgliche Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage des Gesellschafters bis zu einer möglichen Uneinbringlichkeit der Forderung für sich allein genommen, also ohne ausdrücklichen oder stillschweigenden Verzicht der Gesellschaft auf die Durchsetzung der Forderung, nicht zur Annahme einer verdeckten Ausschüttung führen könne. Es bedürfe vielmehr eines durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Verhaltens der Gesellschaft, das zur Übertragung eines Vorteils aus ihrem Vermögen auf den Gesellschafter führe.

Für ein solches Verhalten konnte – wie auch Dr.Advokat ausdrücklich betonte – im gesamten Geschehensablauf kein einziges Indiz gefunden bzw. festgestellt werden. Allein aus dem Fehlen einer aussagekräftigen Urkunde, einer im Grundbuch vorgenommenen Besicherung

der Forderung oder exakterer Abreden über die gesamte Gebarung, insbesondere über die Rückführung des Kapitals, lassen sich für den erkennenden Senat im Lichte all der für die Entscheidungsfindung relevanten Umstände nicht einmal in Ansätzen Hinweise auf einen – beabsichtigten – Verzicht der GmbH auf die Rückzahlung ableiten. Auch konnten keinerlei objektive Gesichtspunkte gefunden werden, die Rückschlüsse auf das Vorhandensein einer solchen Absicht erlauben würden. Es mangelt daher auch am subjektiven Merkmal einer auf eine Vorteilsgewährung abzielenden Absicht seitens der Berufungswerberin.

Zusammengefasst wird sohin von der Berufungsbehörde nochmals festgehalten, dass es durch die ausreichende Verzinsung des Verrechnungskontos an einem Vermögensvorteil für die ehemalige Mehrheitsgesellschafterin Maria Muster fehlt. Die vorläufige Ersparnis von Kapitalertragsteuer ist nicht als solcher Vorteil zu sehen, da die Besteuerung jedenfalls bei einer späteren Ausschüttung zum Tragen kommen muss(te). Des Weiteren konnten weder eine Einkommens- noch eine Vermögensminderung auf Ebene der Berufungswerberin festgestellt werden, daher schon gar nicht eine zu Unrecht erfolgte. Die Zinserlöse waren höher als die damit korrespondierenden Zinsaufwendungen sowie allenfalls entgangene Zinserträge. Der Verringerung der Bankguthaben stand die Entstehung einer werthaltigen Forderung, die durch umfangreiches Liegenschaftsvermögen der M.M. und durch die vertraglich vereinbarte Abdeckungsverpflichtung jedenfalls genügend besichert war, entgegen. Schließlich konnten keine Feststellungen über das Vorliegen einer Vorteilseinräumungsabsicht bei der Gesellschaft getroffen werden.

Nach dem Gesamtbild aller entscheidungsrelevanten Umstände und Verhältnisse erfolgte daher durch die Anwachsung des Saldos auf dem Verrechnungskonto der Maria Muster im Zeitraum von Jänner bis Dezember 2005 und im festgestellten Umfang nach Auffassung des erkennenden Senates keine verdeckte Gewinnausschüttung an diese als damalige Mehrheitsgesellschafterin.

Daran schlägt auch nicht, dass über die gewählte Vorgangsweise keine Urkunde errichtet worden ist, da dies üblicherweise zu Beweissicherungszwecken und zur Dokumentation nach außen hin geschieht. Im gegenständlichen Fall indes konnte auch ohne Urkunde der entscheidungsrelevante Sachverhalt erschlossen werden. Aus diesem Grund vermag es der Berufungswerberin auch nicht zu schaden, dass der Geschehensablauf im Lichte der sogenannten Angehörigenjudikatur wohl kaum als zwischen unbeteiligten Dritten üblich bezeichnet werden kann. Es war daher auch nicht erforderlich, einen Fremdvergleich anzustellen, da eine derartige Maßnahme einen Akt der Beweiswürdigung darstellt, wenn Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt von steuerlich relevanten Geschehnissen bestehen. Solche Zweifel haben sich aber, wie oben bereits ausführlich dargelegt wurde, für den

erkennenden Senat nicht ergeben. Der wahre und entscheidende wirtschaftliche Gehalt der Führung des Verrechnungskontos in der gewählten Form lag (und liegt noch immer) nach Ansicht des Berufungssenates in einer möglichst unkomplizierten vorläufigen Finanzierungsfunktion hinsichtlich der privaten Aufwendungen der Maria Muster, die in der Folge ausreichend verzinst wieder ausgeglichen werden sollten, was dann so auch geschehen ist.

Eine Befassung mit dem Argument des steuerlichen Vertreters, es wäre in der Bilanz noch eine versteuerte freie, aber noch nicht in Anspruch genommene, Rücklage im Umfang von € 400.000 aus IFB bzw. Umgründung vorhanden, konnte im Hinblick auf die getroffene Entscheidung ebenfalls unterbleiben.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. Dezember 2012