

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch StB, über die Beschwerde vom 29.7.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 23.5.2013, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2008-2012, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Die belangte Behöre erließ an eine Nachschau betreffend KEST 2008-2012 anschließend gegen die beschwerdeführende GmbH (Bf) KEST-Haftungsbescheide. In der dagegen erhobenen Berufung (nunmehr Beschwerde, § 323 Abs 38 BAO) bringt die Bf vor: Zwar habe die Bp zu Recht erkannt, dass im Fall einer Anteilseinbringung § 16 Abs 5 UmgrStG nicht verfügbar sei, doch seien deshalb nicht alle Auszahlungen der Bf an ihren Alleingesellschafter (Gt) als Einkommensverwendung anzusehen und der KEST zu unterwerfen.

In die M L GmbH (MLG) sei die FC GmbH (FCG) verschmolzen und Teilbetriebe der L GmbH (LLG) eingebracht worden. Weiters seien Kapitalanteile an der MLG, der LLG und der CN GmbH (CNG) in die Bf eingebracht worden. Die Einbringung sei durch den Alleingesellschafter ohne Kapitalerhöhung erfolgt, weil das Stammkapital zur Gänze bar aufgebracht worden sei.

Anlässlich der Anteilseinbringung in die Bf sei nicht nur die rechtswidrige unbare Entnahme erfolgt, sondern bei der Bf auch eine Kapitalrücklage und ein Firmenwert eingestellt worden (Aufwertung auf den beizulegenden Wert nach § 202 Abs 1 UGB). Passivseitig seien 50 % des Wertes als Verbindlichkeit gemäß § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG und 50 % als Kapitalrücklage ausgewiesen worden. Diese Kapitalrücklage sei in der Bilanz zum 31.12.2008 erfolgsneutral aufgelöst und gegen Verbindlichkeit gebucht worden. Die darauf folgenden Entnahmen durch Gt seien teilweise Einlagenrückzahlungen und

teilweise Darlehenszahlungen für zwei partiarische Darlehen gewesen, was von der belangten Behörde jedoch nicht anerkannt werde.

Aus der Buchwerteinbringung der Beteiligungen ergäben sich steuerliche Einbringungswerte von 18.168,21 (MLG) + 18.168,21 (LLG) + 17.500 (FCG) + 17.500 (CNG) = 71.336,42 Euro, die in das Einlagenevidenzkonto - Subkonto Kapitalrücklage der Bf zu stellen seien. Daraus ergebe sich, dass bis zu diesem Betrag Entnahmen als steuerneutrale Einlagenrückzahlungen zu qualifizieren seien, die keine KEST auslösten. Nur darüber hinausreichende Entnahmen seien als KEST-pflichtige Ausschüttungen zu qualifizieren, sofern kein anderer Rechtsgrund bestehe (zB partiarische Darlehen Krems und Pottendorf).

Nach Ansicht der Bf seien nur die Auszahlungen 2008 und teilweise 2009 teilweise Einlagenrückzahlungen. Die weiteren Auszahlungen seien partiarische Darlehen zur Durchführung von Immobilieninvestments. Im Rahmen einer bei Gt im Herbst 2012 abgehaltenen USO betreffend sein Kremser Bauvorhaben sei offengelegt worden, dass die Immobilienerrichtungen des Gt wie folgt finanziert würden: 1 Mio Darlehen durch eine Bank, 1,7 Mio Darlehen seitens der Bf. Diese Information sei lange vor der bei der Bf durchgeföhrten Bp und lange bevor der Bf ihre falsche Rechtsansicht betreffend unbare Entnahme bewusst geworden sei (dies im Februar/März 2013) dem Finanzamt bekannt gegeben worden. Somit könne es sich betreffend die Existenz der Darlehen um keine Schutzbehauptung handeln. Außerdem sei auf den Ausdrucken der Verrechnungskonten Gt händisch angemerkt: "Auszahlung an Gt für Krems", was nachweislich per Mail im Herbst 2012 der belangten Behörde übermittelt worden sei.

Als Resultat der Finanzkrise sei ab 2008 überlegt worden, wie die Gelder der Bf abseits der Finanzmärkte sicher und renditebringend veranlagt werden könnten. Dabei sei man auf renovierungsbedürftige Immobilien gestoßen. Um Fördermittel voll ausschöpfen zu können, seien die Projekte durch Gt als natürliche Person erworben und durchgeführt worden, und die Bf habe sich durch Darlehen beteiligt, die endfällig mit gewinnabhängiger Verzinsung vereinbart worden seien. Die Mittel seien je nach Liquiditätsbedarf gezogen bzw. kontokorrentmäßig abberufen worden. Der Gt hätte eine Projektabwicklung über die Bf bevorzugt, doch sei zwecks Ausschöpfung der Fördermittel vom steuerlichen Vertreter zur gewählten Konstruktion geraten worden.

Eine bilanzmäßige Offenlegung habe im Jahr 2012 nicht erfolgen können, weil die Bilanz 2012 zu diesem Zeitpunkt noch nicht fertiggestellt sein könne. Sinn eines partiarischen Darlehens sei, dass es keine Beteiligung nach außen gebe, sondern nur nach innen - in der finalen Bilanz 2012 und dem Finanzamt bereits im Herbst 2012 offengelegt. Die Verbuchung auf das Gesellschafter-Verrechnungskonto (und nicht auf ein gesondert ausgewiesenes Darlehenskonto wie vom Finanzamt gefordert) sei aus Vereinfachungsgründen erfolgt, solange das Gesamtausmaß des Bauvorhabens noch nicht festgestanden sei (was im Mai 2013 der Fall gewesen sei). In der Bilanz 2012 sei die geforderte Trennung vollzogen.

Es werde beantragt, von den Gesamtauszahlungen der Bf der Jahre 2008-2012 von 2,108 Mio Euro

- 71.336,42 Euro als steuerneutrale Einlagenrückzahlung,
- 120.000 Euro als partiarisches Darlehen für das Immobilienprojekt Pottendorf,
- 1,7 Mio Euro als partiarisches Darlehen für das Immobilienprojekt Krems
- und den Restbetrag von 216.663,60 Euro steuerpflichtig gemäß § 31 EStG bzw. § 97 EStG

zu behandeln und die KESt mit 54.165,90 Euro festzusetzen.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung saniert die belangte Behörde den Begründungsmangel der angefochtenen Bescheide durch Verweisung auf die Niederschrift über die Nachschau vom 23.5.2013 und führt dazu aus:

Feststellung Nachschau:

Im Zuge der rückwirkend zum 31.12.2007 erfolgten Kapitalanteilseinbringungen (Notariatsakt vom 23.9.2008) von MLG, LLG und CNG in die Bf sei eine unbare Entnahme (Verbindlichkeit gegen Gt) in Höhe von 4.020.517,60 Euro gebildet worden. Weiters sei eine ungebundene Kapitalrücklage in Höhe von 4.020.517,60 in die Einbringungsbilanz eingestellt worden (entspricht der Differenz zwischen Firmenwert laut Gutachten und der unbaren Entnahme). Verkehrswertgutachten über die MLG und die LLG über in Summe 8.041.035 Euro liegen vor. Die unbare Entnahme sei geteilt ausgewiesen gewesen (aus MLG 4.924.603 Euro und aus LLG 3.116.432 Euro), wobei jene aus der MLG sukzessive abgestockt worden sei, was Ausschüttungen an Gt darstelle. KESt-Anmeldungen, in welchen das Unterbleiben eines KESt-Abzuges mit dem Hinweis auf eine Einlagenrückzahlung begründet wird, lägen nicht vor.

Durch die Kapitalanteilseinbringungen seien die steuerlichen Anschaffungskosten nicht erhöht worden und lägen unverändert bei 35.000 Euro. Der unternehmensrechtliche Einbringungsmehrwert, der auf eine ungebundene Kapitalrücklage gebucht wurde, beeinflusse nicht die steuerlichen Anschaffungskosten der Beteiligung. Im Ausmaß der Entnahmen in Höhe von 65.000 Euro 2008, 533.000 Euro 2009, 177.000 Euro 2010, 661.000 Euro 2011 und 457.000 Euro 2012 lägen daher verdeckte Ausschüttungen an Gt vor.

Das partiarische Darlehen sei als Schutzbehauptung zu qualifizieren und sei im April 2013 erstmals behauptet worden. Es finde auch in keinen Bilanzen Niederschlag und entspreche nicht den Anforderungen für Verträge zwischen nahen Angehörigen. Die behauptete Projektbeteiligung ab 2008 bzw. 2009 finde sich trotz Buchführungspflicht in keiner Bilanz und sei der Finanzbehörde gegenüber nicht offengelgt worden.

Ergänzungen BVE:

Die belangte Behörde trifft nähere rechtliche Ausführungen zur Unzulässigkeit unbarer Entnahmen bei Kapitalanteilseinbringungen, insbesondere dass damit nicht

die Anwendungsvoraussetzungen des Art III UmgrStG verletzt würden, jedoch im Rückwirkungszeitraum erfolgte Entnahmen zunächst als steuerfreie Beteiligungserträge bei der übernehmenden Körperschaft und sodann als KESt-pflichtige Ausschüttungen an den Gesellschafter zu behandeln seien (vgl. *Kofler*, UmgrStG 2012, § 12 Rz 149). Die Bf sei insofern im Recht, als 71.336,42 Euro als steuerneutrale Einlagenrückzahlung anzusehen seien. Der Ausschüttungsbetrag des Jahres 2008 von 100.000 Euro sei entsprechend zu reduzieren.

Betreffend das partiarische Darlehen sei unwesentlich, ob bereits 2012 im Zuge der USO bei Gt oder erst 2013 im Zuge der Nachschau bei der Bf eine Offenlegung erfolgte, sie sei jedenfalls deutlich zu spät, um die für Angehörigenverhältnisse von Beginn an erforderliche Außenwirkung zu entfalten. In der Schad- und Klagosstellung, die von der steuerlichen Vertretung gegenüber der Bf abgegeben wurde, stehe eindeutig, die steuerliche Konstruktion sei empfohlen worden, damit die Auszahlung von 7.914.035 Euro nicht der Einkommensteuer unterliege. Es sei somit kein partiarisches Darlehen, sondern eine Gestaltung zur Steuervermeidung geplant und durchgeführt worden.

In dem als Berufung bezeichneten Vorlageantrag führt die Bf aus wie bisher und ergänzt: Dass 71.336,42 Euro als steuerneutrale Einlagenrückzahlung zu qualifizieren seien, habe auch die belangte Behörde in der BVE zugestanden, sodass dieser Teil der Auszahlungen 2008 nicht mehr strittig sei. Die Bf sei jedoch der Ansicht, auch die weiteren Auszahlungen 2008 und 2009 stellten Einlagenrückzahlungen dar.

Die Behauptung der belangten Behörde, die Schad- und Klagosstellungserklärung der steuerlichen Vertretung beweise, dass es sich bei den partiarischen Darlehen um eine Schutzbehauptung handle, bestreitet die Bf. Neben Haftungsgründen und der Trennung von operativem Geschäft und Beteiligungsverwaltung habe die Gründung der Bf vor allem den Zweck gehabt, als "Stiftungersatz" zu dienen, weil eine GmbH einfacher und billiger in Gründung und laufender Behandlung sei. Aufgrund dieser Stiftungsfunktion habe der Gt nie beabsichtigt, Kapital aus der Bf abzuziehen. Ihm sei es darum gegangen, die vorhandenen Altgewinne seiner GmbHs in Höhe von rund 7 Mio Euro im Rahmen der Umgründung steuerneutral zu halten. Auf die ebenfalls von der steuerlichen Vertretung präsentierte Möglichkeit, 50 % der eingebrochenen Unternehmenswerte nach § 16 Abs 5 UmgrStG zu entnehmen, sei es dem Gt nicht angekommen.

Die Schad- und Klagosstellung beziehe sich somit auch nicht auf die Steuerpflicht der unbaren Entnahme, sondern auf den Fall, dass durch die rechtswidrig angesetzte unbare Entnahme die Anwendungsvoraussetzungen des Art III verletzt worden wären und damit alle stillen Reserven zu versteuern wären. Dies sei auch aus der handschriftlichen Ergänzung auf der Schad- und Klagosstellungserklärung ersichtlich, wonach der Gt der steuerlichen Vertretung mitgeteilt habe, dass von seiner Seite keine Entnahmen beabsichtigt seien (datiert mit 22.5.2013).

Um in Zukunft jeden Zweifel zu vermeiden, seien alle weiteren Projekte - wie etwa eine Schlosssanierung 2013) - durch die Bf selbst vorgenommen worden.

Mit Beschluss vom 31.3.2016 wurde die Bf vom BFG aufgefordert, (1.) die Sachkontenauszüge der Streitjahre betreffend Verbindlichkeiten nach § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG, Gesellschafter-Verrechnungskonten und partiarische Darlehen vorzulegen, weiters (2.) Unterlagen über die USO des Gesellschafters, aus denen die behauptete Offenlegung der Darlehen gegenüber der belangten Behörde im Herbst 2012 hervorgeht sowie (3.) Darlehensverträge für die Projekte Krems und Pottendorf.

Dieser Aufforderung kam die Bf mit Eingabe vom 4.5.2016 dahingehend nach, dass sie zu (1.) die geforderten Kontoauszüge vorlegte.

Zu (2.) wurde ein Mail der steuerlichen Vertretung der Bf vom 30.11.2012 an die USO-Prüferin folgenden Inhalts übermittelt: *"Anbei wie besprochen die Kreditbestätigungen sowie ein Kontoausdruck der [Bf] wo Forderungsrückzahlungen (gem. § 16 (5) Z 2 UmgrStG) an Herrn [Gt] zu sehen sind."* Auf der Kopie des Kontoausdruckes, die bei der steuerlichen Vertretung verblieben ist, findet sich ein handschriftlicher Aktenvermerk der steuerlichen Vertretung: *"Tel. 4.12.12 mit [Prüferin]: Auszahlungen sind Finanzverm. (Darlehen) v. Bf --> an [Gt] für Bauvorh. Krems (V+V) wird wieder an [Bf] zurückgeführt da [Bf] "cash box" und Vermögen dort gesammelt wird (statt Stiftung). Darlehensvertr + UB --> wenn Bauvorh. fertig, da Summe noch unklar. Unterjährig mal alles auf 1 Kto. gebucht."* Ebenso vom 4.12.2012 liegt ein Mail der steuerlichen Vertretung vor, mit dem die Dauerfakturen von [Gt] bezüglich seiner Gf-Bezüge dem Finanzamt übermittelt werden. Darauf antwortend schreibt die belangte Behörde am 6.12.2012: *"Ich benötige jedoch noch das Konto 3400 der [Bf] für die Vorjahre (2011, 2010) zwecks Finanzierung des Objektes ..."*, die am 12.12.2012 der Behörde per Mail übermittelt wurden. Weiters wird ein h.g. aktenkundiges Mail der steuerlichen Vertretung an die belangte Behörde vom 23.5.2013 vorgelegt.

Zu (3.) werden die bereits h.g. aktenkundigen Kopien der Entwürfe über Darlehensverträge (an die belangte Behörde im Zuge der Nachschau am 17.4.2013 übermittelt) vorgelegt, die weder datiert noch unterschrieben sind. Ergänzend wird vorgebracht, die Unterlagen seien auch im Jänner 2016 im Rahmen einer Betriebsprüfung über die Jahre 2011-2014 (USt, KöSt, ZM) an die Großbetriebsprüfung übergeben worden, die bezüglich Darlehen nichts beanstandet hätte (keine Änderung der Bilanzansätze).

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Mit Einbringungsvertrag vom 23.9.2008 wurden die im Alleineigentum des Gt stehenden Kapitalanteile der MLG, LLG und CNG in die Bf gemäß Art III UmgrStG rückwirkend zum 31.12.2007 eingebbracht, die ebenfalls im Alleineigentum des Gt steht. Im Zuge dessen sind in der Bilanz der Bf zwei "Verbindlichkeiten gemäß § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG"

gebildet worden: eine aus dem Kapitalanteil aus der MLG stammende in Höhe von 2.462.301,50 Euro und eine aus dem Kapitalanteil der LLG stammende in Höhe von 1.558.216,00 Euro, in Summe somit 4.020.517,60 Euro. Diese Summe bzw. was nach Entnahmen davon übrig war, wurde in den Folgebilanzen als "Verbindlichkeit gegenüber Gesellschaftern" ausgewiesen. Weiters ist unternehmensrechtlich vom Aufwertungswahlrecht (§ 202 Abs 1 UGB) Gebrauch gemacht und eine ungebundene Kapitalrücklage in Höhe von 4.020.517,60 in die Einbringungsbilanz eingestellt worden (entspricht der Differenz zwischen Firmenwert laut Gutachten und der unbaren Entnahme). Verkehrswertgutachten betreffend die MLG und die LLG über in Summe 8.041.035 Euro (aus MLG 4.924.603 Euro und aus LLG 3.116.432 Euro) liegen vor.

Die Konten wiesen zu den Bilanzstichtagen folgende Stände auf:

	31.12.2007	31.12.2008	31.12.2009	31.12.2010	31.12.2011	31.12.2012
Verb. MLG	2.462.301,50	4.824.603,00	4.292.205,96	4.115.205,96	3.452.162,13	4.635.162,13
Verb. LLG	1.558.216,00	3.116.432,00	3.116.432,00	3.103.426,34	3.091.223,22	3.100.743,22
Ungeb. K-RL	4.020.517,50	0,00	0,00	0,00		
SUMME	8.041.035,00	7.941.035,00	7.408.637,96	7.218.632,30	6.543.385,35	7.735.905,35
Änderung		100.000,00	532.397,04	190.005,66	675.246,95	-1.192.520,00

Die Summe der Entnahmeverbindlichkeiten 2012 ergibt sich im wesentlichen durch Auszahlungen aus dem Konto Verb.MLG in Höhe von 637.000 Euro und der Einbuchung der Darlehen Krems (1,7 Mio Euro) und Pottendorf (120.000 Euro). Im Wege der Bilanzberichtigung wurde nachträglich zum 31.12.2012 die Summe der Entnahmeverbindlichkeiten auf ungebundene Kapitalrücklage übertragen, womit die Entnahmeverbindlichkeiten 2012 auf Null und die Kapitalrücklage auf 7.735.905,35 Euro geändert wurden (Bilanzbeilage zur Eingabe vom 4.5.2016).

Die Zuflüsse aus der Bf an den Gt im Streitzeitraum stellen sich nach Feststellung der belangten Behörde bzw. nach den mit Eingabe vom 4.5.2016 vorgelegten Buchhaltungsunterlagen wie folgt dar, wobei der letzte Zufluss des Jahres 2012 laut Buchhaltung am 20.12.2012 stattgefunden hat:

Jahr	Buchhaltung	<b>KESSt-Bescheid</b>
2008	100.000,00	<b>100.000,00</b>
2009	370.000,00	<b>533.000,00</b>
2010	177.000,00	<b>177.000,00</b>
2011	661.000,00	<b>661.000,00</b>
2012	637.000,00	<b>457.000,00</b>

Gesamt	1.945.000,00	<b>1.928.000,00</b>
--------	--------------	---------------------

Insgesamt sind die von der belangten Behörde festgestellten Bemessungsgrundlagen für die Bf günstiger, weshalb diese dem entscheidungsrelevanten Sachverhalt zugrunde gelegt werden.

Erst zum 31.12.2012 wurden zwischen der Bf und dem Gt Vereinbarungen über partiarische Darlehen geschlossen, und zwar über 1,7 Mio Euro betreffend die Finanzierung eines Immobilienprojektes in Krems an der Donau und über 120.000 Euro betreffend die Finanzierung eines Immobilienprojektes in Pottendorf. Alle diesem Tag vorangegangenen Zuflüsse stellen verdeckte Ausschüttungen dar; erst ab dem Abschluss der Darlehensverträge und damit nach dem Streitzeitraum liegt Geldflüssen der Bf an den Gt kein gesellschaftsrechtlicher Anlass zugrunde, sondern besagte Darlehensverträge. Lediglich im Ausmaß von 71.336,42 Euro ist der Zufluss des Jahres 2008 eine Einlagenrückzahlung.

Diese Feststellungen gründen sich auf folgende Erwägungen:

Zur Höhe der Einlagenrückzahlung und damit auch zur Frage, weshalb eine solche nur teilweise im Jahr 2008 und nicht gänzlich in den Jahren 2008 und 2009 wie von der Bf behauptet vorliegt, sei auf die untenstehenden rechtlichen Ausführungen verwiesen.

Zur Einstufung der Zahlungen der Jahre 2010 bis 2012 als verdeckte Ausschüttungen und nicht als Darlehenszuzählungen wie von der Bf behauptet sei beweiswürdigend angemerkt:

Auszahlungen an den Gesellschafter erfolgten durch Umbuchungen vom Konto "Verbindl. § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG MLG" (Konto 3400) mit Buchungstexten wie: "AZ off.Ford.", "RZ off.Ford.", "UB off.Ford.", "UB Verb.MLL", "Teilzlg.AZ an MLL" (siehe im Detail die beiliegenden tabellarisch zusammengefassten Kontoauszüge). Keine einzige vor dem 31.12.2012 getätigte Buchung enthält Hinweise darauf, dass Rechtsgrund der Buchung ein Darlehen hätte sein können. Dass in vorgelegten Kontoauszügen handschriftlich vermerkt wurde, wofür die an den Gt geflossenen Mittel verwendet wurden, belegt lediglich eben die Mittelverwendung, nicht jedoch den Rechtsgrund der Zuzählung.

In der Buchhaltung scheinen Hinweise auf ein Darlehen der Bf an den Gt erstmals mit Buchungen vom 31.12.2012 auf, mit denen die entsprechenden Darlehenskonten bebucht wurden (siehe im Detail die beiliegenden tabellarisch zusammengefassten Kontoauszüge). Die entsprechenden Buchungen sind als Umbuchungen ausgewiesen, womit diese naturgemäß erst nach dem Bilanzstichtag tatsächlich durchgeführt wurden. Der 31.12.2012 ist somit das frühestmögliche Datum, mit dem überhaupt von einem nachweisbaren Willensentschluss der Bf ausgegangen werden kann, dem Gt Darlehen zu gewähren.

Gegenüber der Abgabenbehörde wurde erstmals am 17.4.2013 nachweislich im Zuge der Nachschau auf ein angebliches partiarisches Darlehen hingewiesen. Die damals vorgelegten Darlehensverträge enthalten weder Datum noch Unterschrift, können also nicht als rechtsgültige Verträge, sondern lediglich als Vertragsentwürfe gewertet werden. Auch nach Aufforderung durch das BFG wurden lediglich diese unterschriften- und datumslosen Dokumente vorgelegt. Durch diese Unterlagen kann somit nicht bewiesen werden, zu welchem Zeitpunkt Darlehensverträge zwischen Bf und Gt abgeschlossen wurden.

Die behauptete Offenlegung im Zuge der beim Gt durchgeführten USO bleibt unbewiesen. Aus dem von der Bf vorgelegten Mailverkehr ist zu entnehmen, dass es dem Finanzamt bei Überprüfung des Gt lediglich um die Mittelherkunft zur Finanzierung seiner Projekte ging, nicht aber um den Rechtsgrund, der den Geldzuflüssen zugrunde liegt. Der handschriftliche Aktenvermerk der steuerlichen Vertretung auf einem Dokument, das einschließlich diesen Vermerks der Behörde nie vorgelegt wurde und den angeblichen Inhalt eines Telefonates vom 4.12.2012 wiedergibt, das in Bezug auf den Gt und nicht auf das Rechtsverhältnis zwischen Gt und Bf geführt wurde, hat in Bezug auf eine behauptete Offenlegung dieses Rechtsverhältnisses keine Beweiskraft. Auf die folgenden rechtlichen Ausführungen wird ergänzend verwiesen.

In rechtlicher Hinsicht ergibt sich für den Sachverhalt folgendes:

§ 16 Abs 5 UmgrStG lautet auszugsweise: *"Abweichend von § 14 Abs. 2 kann bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen das nach § 14 Abs. 1 anzusetzende Vermögen, sofern die Voraussetzungen des § 12 gewahrt bleiben, in folgender Weise verändert werden: ..."* Der Wortlaut ist eindeutig, und es bedarf keiner weiteren Auslegung, um festzustellen, dass die Instrumentarien des § 16 Abs 5 UmgrStG im Fall der Einbringung von Kapitalanteilen nicht zur Verfügung stehen. Dies ist auch folgerichtig: Bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen findet idR eine Verschiebung von einer natürlichen Person zu einer Körperschaft statt, das Zurückbehalten von Wirtschaftsgütern bewirkt hier, dass der Entnahmevergang aus der Körperschaftssphäre - wo er eine Ausschüttung (§ 8 Abs 2 KStG) darstellte - in die Sphäre des Einzelunternehmers bzw. Mitunternehmers vorverlegt wird, wo er eine steuerneutrale Entnahme ist (§ 6 Z 4 EStG). Ist Einbringungsgegenstand hingegen ein Kapitalanteil, liegt zum einen ein Einzelwirtschaftsgut vor, aus dem keine Teile zurückbehalten oder entnommen werden können bzw. die Entnahme aus einer Kapitalgesellschaft vor und nach der Einbringung in eine andere Kapitalgesellschaft eine Gewinnausschüttung und Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellt.

Festgehalten wird, dass die Anwendungsvoraussetzungen (§ 12 UmgrStG) des Art III UmgrStG durch die rechtlich unzulässige unbare Entnahme nicht verletzt sind. Es handelt sich um einbringungsfähiges Vermögen (GmbH-Beteiligung eines Alleingeschäftlers), die Beteiligungen besitzen auch unter Berücksichtigung der

eingestellten Verbindlichkeit einen positiven Verkehrswert, die Anteilsgewährung ist zulässiger Weise unterblieben (vgl auch Furherr in Kofler UmgrStG<sup>3</sup>, § 16 Tz 140). Es gilt aber, das steuerliche Schicksal der "unbaren Entnahmen" zu erforschen. Unbare (vorbehaltene) Entnahmen sind Entnahmen, die zwar erst nach dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden, aber durch Einstellung einer Passivpost (Verbindlichkeit) bereits in der Einbringungsbilanz vorbehalten werden (*Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, UmgrStG*<sup>4</sup>, § 16 Rz 95).

Durch die Nichtanwendbarkeit des § 16 Abs 5 UmgrStG kann die Passivpost nicht rückwirkend gebildet werden, sie wirkt erst mit ihrer Dotierung am Tag der Dotierung in der Einbringungsbilanz, somit am Tag der Errichtung des Einbringungsvertrages. Grundsätzlich stellt die Entnahme von Vermögen aus einer Kapitalgesellschaft eine (verdeckte) Ausschüttung dar. Inwieweit stattdessen Einlagenrückzahlungen oder Darlehenszuzahlungen vorliegen, wird in weiterer Folge geklärt:

Unstrittig können die über das Stammkapital - welches gänzlich bar aufgebracht wurde - hinausreichenden Einlagen steuerlich im Wege der Einlagenrückzahlung wieder an den Gesellschafter steuerneutral rückgeführt werden. Ebenso unstrittig sind die Sacheinlagen der Beteiligungen an der MLG, LLG und CNG mit den steuerlich maßgebenden Werten anzusetzen, somit im Rahmen der Einbringung mit den Buchwerten, die in Summe 71.336,42 Euro betragen. In diesem Ausmaß stellt die 2008 getätigten Entnahmen eine Einlagenrückzahlung dar. Darüber hinaus liegen 2008 bzw 2009 zur Gänze steuerlich Ausschüttungen vor.

Betreffend Darlehensbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ist nach neuer aber mittlerweile ständiger Rechtsprechung des VwGH weder das Fehlen einer Urkunde über ein Geschäft mit dem Alleingesellschafter (§ 18 Abs 5 GmbHG) noch fehlende Gesellschafterbeschlüsse (34 GmbHG) der abgabenrechtlichen Anerkennung abträglich (§ 23 Abs 3 BAO). Die Angehörigenjudikatur mit ihren Publizitäts- und Bestimmtheitskriterien kommt dann zum Tragen, wenn berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003). Es ist zu prüfen, ob aus den Umständen zu schließen ist, dass die Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlich aufrechten Verbindlichkeit des Gesellschafters entspricht (VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177). Es kommt auf die Verhältnisse im Streitzeitraum an. Später zustande gekommene Verträge oder Rückzahlungen ändern an einer einmal erfolgten Ausschüttung nichts mehr (VwGH 17.12.2014, 2011/13/0115).

Anders, als in den vom VwGH entschiedenen Fällen, besteht im gegenständlichen Fall keine (nur) buchmäßig erfasste Forderung der Gesellschaft gegen den Gesellschafter. Mit den Auszahlungen an Gt wurden seitens der Bf keine Forderungen begründet oder erhöht, sondern eine Verbindlichkeit vermindert. Es kann in den Jahren 2010, 2011 und 2012 nicht angenommen werden, dass die von der Bf behauptete Darlehensforderung besteht, wenn statt der Einbuchung einer Darlehensforderung eine Verbindlichkeit reduziert

wird. Eine derartige vorweggenommene Saldierung widerspräche § 201 Abs 2 Z 3 UGB (Einzelbewertung). Der Einwand der Bf, Sinn eines partiarischen Darlehens sei, dass es keine Beteiligung nach außen gebe, sondern nur nach innen, erweist sich in diesem Zusammenhang als nicht haltbar: Natürlich stellt ein Darlehen (oder auch eine stille Beteiligung) keine nach außen tretende Konstruktion dar, dennoch ist es als solches in die Bücher der Gesellschaft aufzunehmen und auch gegenüber der Finanzverwaltung offenzulegen. Auch aus den Buchungstexten ist nicht entnehmbar, dass die getätigten Auszahlungen Darlehenszuzahlungen betroffen hätten. Da somit berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt der Darlehensvereinbarung bestehen, sind die Grundsätze der Angehörigenjudikatur zu beachten.

Zur Anerkennung von Verträgen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bedarf es einer hinreichenden Außenwirkung, Bestimmtheit und fremdüblicher Bedingungen. Schon die Außenwirkung ist in den Jahren 2010, 2011 und 2012 nicht gegeben. Aus der Reduktion einer Verbindlichkeit kann nicht geschlossen werden, dass der entnommene Betrag eigentlich eine Forderung begründen sollte. Die vorgelegten Verträge sind bloße Vertragsvorlagen, aus ihnen ist mangels Datierung weder ersichtlich, wann sie geschlossen wurden, noch mangels Unterschrift, ob sie tatsächlich in dieser Form geschlossen wurden.

Im Jahr 2013 wurde der belangten Behörde gegenüber erstmals das Bestehen von Darlehensbeziehungen behauptet und zum 31.12.2012 in der Buchhaltung Darlehensforderungen der Bf gegenüber dem Gt ausgewiesen. Erst ab der buchhalterischen Abbildung der Darlehen kann davon ausgegangen werden, dass die Bf einen Entschluss gefasst hat, an den Gt ausbezahlte Beträge wieder zurückzufordern.

Die rechtliche Qualität des behaupteten Telefonats vom 4.12.2012, in dessen Zuge das Vorliegen von Darlehen gegenüber der Abgabenbehörde offengelegt worden sein soll, ist wie folgt zu beurteilen: Mit der Qualifikation von Zahlungsflüssen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, denen bisher aus Sicht der Behörde kein besonderes Rechtsverhältnis zugrunde liegt, möchte die Bf ein Anbringen an die Behörde richten. Schließlich geht es - bezogen auf das hier strittige Verfahren - um die Frage, ob Pflichten (KESt-Abzug wegen Zahlungen *societatis causa*) begründet werden oder Rechte (Unterbleiben des KESt-Abzuges) geltend gemacht werden können.

Anbringen sind gemäß § 85 Abs 1 BAO schriftlich einzubringen. Insbesondere, wenn dies für die Abwicklung des Abgabenverfahrens zweckmäßig ist, hat die Abgabenbehörde auch mündliche Anbringen entgegenzunehmen (§ 85 Abs 3 lit b BAO). Über mündlich vorgebrachte Anbringen ist eine Niederschrift aufzunehmen (§ 87 BAO). Telefonate erfüllen niemals die Voraussetzungen für mündliche Anbringen (*Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB, § 85, 259).

Ungeachtet der fraglichen Glaubwürdigkeit des Vorbringens, die Darlehen seien bereits im Dezember 2012 gegenüber der Abgabenbehörde offengelegt worden, ist ein Telefonat

rechtlich ungeeignet, entscheidungsrelevante Sachverhaltselemente bei der Behörde aktenkundig werden zu lassen.

Auch die Art der Schilderung - bis feststehe, wie hoch der Finanzierungsbedarf sei, werde einmal alles auf ein Konto gebucht - unterstreicht die Mentalreservation seitens der Bf, einen Sachverhalt bereits im voraus außenwirksam und bestimmt offenzulegen. Gerade damit wird der Zweck dessen, was durch die Publizitätserfordernisse bei Nahebeziehungen bezweckt wird konterkarriert, nämlich Sachverhalte nicht unüberprüfbar im nachhinein nach Belieben anders darstellen zu können. Vor dem Hintergrund dieser Mentalreservation kann es auch dahingestellt bleiben, ob bereits ursprünglich ein Darlehen intendiert war (dessen Abschlusszeitpunkt nicht vor dem 31.12.2012 nachweisbar ist) oder erst im Zuge des Erkennens des Rechtsirrtums über die Nichtanwendbarkeit von § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG als Schutzbehauptung ins Treffen geführt worden ist.

Aus all diesen Erwägungen war den Ausführungen, es seien bereits 2010 Darlehen vorgelegen, nicht zu folgen und diese erst mit der Außenwirkung zum 31.12.2012 anzuerkennen. Dass die im Jahr 2016 durchgeführte Betriebsprüfung den Sachverhalt nicht beanstandet hat, lässt für die Position der Bf nichts gewinnen. Die vorgefundenen Buchungen (Einbuchung der Darlehen zum 31.12.2012) entsprechen der Realität, eine Bilanzberichtigung ist in diesem Zusammenhang nicht angezeigt. Die vorangegangenen Sachverhalte wurden bereits im Zuge der KEST-Nachschaus gewürdigt, Auswirkungen auf die im Jahr 2016 überprüften Abgaben (KöSt und USt 2011-2013) bestehen nicht, weil sowohl Ausschüttungen wie auch Darlehenszuzahlungen weder erfolgswirksam noch USt-pflichtig sind.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Streitfrage, ab wann ein Darlehen vorliegt, war im Zuge der Beweiswürdigung und somit auf Sachverhalts- und nicht auf Rechtsebene zu lösen. Zu den damit zusammenhängenden Rechtsfragen besteht eine Rechtsprechung des VwGH, in deren Rahmen sich das vorliegende Erkenntnis bewegt.

