

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Helmut Mittermayr in der Beschwerdesache HL GmbH, Adr, St.Nr.: Z vertreten durch Fa. Stb GmbH, Adr über die Beschwerde vom 12.01.2010 gegen die Bescheide des FA Grieskirchen Wels vom 15.12.2009, betreffend Haftungs- und Abgabebescheid hinsichtlich Kapitalertragsteuer 2006 und 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Bei der Betriebsprüfung über die beschwerdegegenständlichen Jahre wurde in den TZ 3 und 4 des Betriebsprüfungsberichtes folgendes festgestellt:

"Tz 3 Verrechnungskonten Gesellschafter

Um den Kauf der D GmbH im Jahr 2004 durchführen zu können, benötigte die T GmbH entsprechendes Fremdkapital. Dieses wurde teilweise durch eine Echte Stille Beteiligung erreicht. Allerdings waren an dieser Beteiligung verschiedene Bedingungen geknüpft. Unter anderem auch, dass die Geschäftsführerentlohnung nur bis zu einem bestimmten Betrag erfolgen durfte. (lt. Vertrag in Summe max. € 96.000,-- jährlich). Um trotzdem die Geschäftsführer höher zu entlohnen, wurden zusätzliche monatlich gleichbleibende Beträge in Höhe von € 6.200,-- an jeden Geschäftsführer ausbezahlt. Diese Zahlungen erfolgten prinzipiell immer zum Ende eines Monats und wurden mit der Angabe "acto u. Monat" auf dem Verrechnungskonto der Geschäftsführer eingebucht. Per 31.12.2007 wiesen die Verrechnungskonten beider Geschäftsführer jeweils einen Saldo von € 136.400,-- aus. Das Geld für diese Auszahlungen stammt jedoch von der D GmbH, die im Jahr 2006 immer wieder größere Beträge an die HL GmbH überwies. Im Jahr 2007 wurden regelmäßig eins bis zwei Tage vor der Auszahlung an die Gesellschafter Beträge in Höhe von jeweils € 12.400,-- (= 2 mal € 6.200,--) von der D GmbH auf das Bankkonto der HL GmbH einbezahlt. Nachdem schon zu Beginn der Prüfung vom steuerlichen Vertreter klargestellt wurde, dass es sich bei den Verrechnungskonten um eigentliche

Entlohnungen handelt, die jedoch nicht als solches offiziell zu bezeichnen sind, das Geld geflossen ist, wurde von der Prüferin angemerkt, dass diese Zahlungen Zuwendungen an die Geschäftsführer sind und daher der Kapitalertragssteuer zu unterziehen sind. Der steuerliche Vertreter gab daraufhin an, dass mit Beginn des Jahres 2008 eine Ausschüttung unterstellt wurde und die KEST-Erklärung bereits an das Amt übermittelt wurde und auch bereits einbezahlt wurde. Am 27.10.2008 ging eine KEST-Erklärung über eine Ausschüttung aus dem Jahr 2007 in Höhe von € 272.800,-- im Finanzamt ein. Allerdings wurden € 264. 000,-- als Ausschüttung einer Kapitalrücklage behandelt. (siehe Umlaufbeschluss vom 21. 10.2008). Eine KEST-Erklärung über die Zahlungen von insgesamt 272.800,-- wurde jedoch nicht eingebracht. Nach genauerer Untersuchungen der Buchungen im Jahr 2008, bzw. im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung, konnte ermittelt werden, dass die Geschäftsführer im Jahr 2006 in Summe € 264.000, -- über das Bankkonto der HL GmbH an die Gesellschaft einbezahlt haben.

Einzahlung Gesellschafter	Datum	€	Betrag
Herr N	05.05.2006	€	11.000,00
	09.05.2006	€	165.000,00
Summe Herr N		€	176.000,00
Herr R	02.05.2006	€	54.667,00
	09.05.2006	€	33.333,00
Summe Herr R		€	88.000,00

Diese Einzahlungen wurden in der Buchhaltung als Kapitalrücklage gebucht. Aus der Verteilung ist ebenfalls ersichtlich, dass es sich tatsächlich um Kapitaleinlagen handelt, da 2/3 des Gesamtbetrages von Herrn N einbezahlt wurden und 1/3 von Herrn R. Dies entspricht dem Beteiligungsverhältnis an der HL GmbH. Dabei ist zu beachten, dass Herr N 33,33 % der Anteile treuhändisch für Herrn TS hält. Die monatlichen Zahlungen gingen zu je gleichen Teilen von jeweils € 6.200,-- an Herrn N und Herrn R. Es sind keine Zahlungen an Herrn TS ersichtlich. Auch die Tatsache, dass diese Zahlungen in ihrer Höhe nicht dem Beteiligungsverhältnis entsprechen, spricht dafür, dass es sich hier um zusätzliche Geschäftsführerentlohnungen handelt. In der Vorhaltsbeantwortung gibt der steuerliche Vertreter auch an, dass diese Zahlungen indirekte Gehaltsbestandteile für die beiden Geschäftsführer sind. Es wurde aufgrund der Gehaltsbeschränkung durch den stillen Gesellschafter eine Vereinbarung getroffen, dass die Geschäftsführer diese Zahlungen solange erhalten, bis eine erste Gewinnausschüttung möglich ist. Diese ist jedoch solange nicht möglich, bis eine Umschuldung erfolgt ist. Der Gesellschaftsvertrag mit dem stillen Gesellschafter hat jedoch eine Laufzeit von rund 10 Jahren. Aufgrund der Vorhaltsbeantwortung ist auch nicht ersichtlich, welche Verbindlichkeiten umgeschuldet

werden sollen. Im Rahmen dieser Vorhaltsbeantwortung wurde auch der Umlaufbeschuß vom 21.10.2008 vorgelegt. Laut diesem Beschuß sollte die Kapitalrücklage in der Höhe von € 264.000,-- auf die Verrechnungskonten umgebucht werden. Die entsprechenden Buchungen wurden jedoch trotz Aufforderung im Vorhalt vom 12.6.2009 nicht vorgelegt, sodass der ha. BP nicht bekannt ist, wie die Auflösung dieser Kapitalrücklage im Jahr 2008 verbucht wurde. Ha. Bp vertritt jedoch die Ansicht, dass es sich bei diesen regelmäßigen Zahlungen in gleichbleibender Höhe von jeweils € 6.200,—, die nachweislich auf die Bankkonten der Geschäftsführer überwiesen wurden, um geldwerte Zuwendungen an die Geschäftsführer handelt, die im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalertragssteuer zu unterziehen gewesen wären. Auch Acontozahlungen auf zukünftig mögliche Gewinnausschüttungen sind im Zeitpunkt des Zufließens zu versteuern. Auch die Tatsache, dass keine gleichlautenden Beträge an Herrn TS bzw. die Auszahlungen dieser Beträge nicht im Beteiligungsverhältnis an Herrn N (66,67%) und an Herrn R (33,33 %) ausbezahlt wurden, spricht für eine Begünstigung der Geschäftsführer. Ha. BP sieht daher auch keinen Zusammenhang mit der Verrechnung der ausgeschütteten Kapitalrücklage mit deren Verrechnungskonten.

Daher werden die Verrechnungskonten beider Geschäftsführer von ha. BP wie folgt aufgelöst und als verdeckte Gewinnausschüttungen der Kapitalertragssteuer unterzogen

	2009	2007
Konto 3601 Verr.Kto R	€ 74.400	€ 62.000
Konto 3602 Verr.Kto N	€ 74.400	€ 62.000
Gesamtausschüttung	€148.800	€124.000

TZ 4 Kapitalertragssteuer

Es wird unterstellt, dass auch die Kapitalertragssteuer auf die verdeckte Gewinnausschüttungen lt. Tz.3 von der HL GmbH bezahlt wird. Daher stellt die von der Gesellschaft getragene Kapitalertragssteuer ebenfalls eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

	2006	2007
Ausschüttung gesamt	€ 148.800,00	€ 124.000,00
33,33 % KESt gerundet	€ 49.600,00	€ 41.333,00
verdeckte Gewinnausschüttung	€ 198.400,00	€ 165.333,00
25 % Kest	€ 49.600,00	€ 41.333,00"

Auf Grund dieser Feststellungen erließ das Finanzamt die beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheide vom 15.12.2009 betreffend Kapitalertragsteuer 2006 und 2007.

In seiner **dagegen eingebrachten Beschwerde (vormals Berufung) vom 12.01.2008** führte die Beschwerdeführerin (im Folgenden Bf) bzw. der Vertreter der Bf aus:

"Im Bericht über die Prüfung des oa. Klienten vom 10.12.2009, eingelangt am 22.12.2009, der den oa. Bescheiden zugrunde liegt, wird in Tz 3 im Jahr 2006 ein Hr. N zur Verfügung gestellter Betrag i.H.v. 74.400,--, ein im Jahr 2007 Hr. N zur Verfügung gestellter Betrag i.H.v. 62.000,-- und ein Hr. R 2006 zur Verfügung gestellter Betrag i.H.v. 74.400,--, sowie ein Hr. R 2007 zur Verfügung gestellter Betrag i.H.v. 62.000,-- als verdeckte Gewinnausschüttung an Hr. N bzw. an Hr. R, die wirtschaftlich zu je 1/3 Gesellschafter der HL GmbH sind, behandelt. Begründet wird das im Bp-Bericht wie folgt: Im Absatz 3 der Tz 3 wird angeführt, dass der steuerliche Vertreter schon zu Beginn der Prüfung angeführt habe, dass diese Zahlungen zusätzliche Geschäftsführerhonorare seien. Im Absatz 2 der Tz 3 wird angeführt, dass der Zweck der Zahlung war, den Geschäftsführer höher zu entlohnern.

Das wurde dann auf Seite 5, Absatz 1 nochmals ausgeführt.

Diese Angaben im Bp-Bericht sind falsch. Schon zu Beginn der Prüfung wurde vom steuerlichen Vertreter dasselbe ausgeführt, wie es auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 1.7.2009 zum Ausdruck kommt, nämlich dass die verrechneten Gehälter lt. Vereinbarung mit dem Stillen Gesellschafter die Obergrenze für die Geschäftsführerbezüge darstellen und dass Hr. N und Hr. R die oa. Beträge bis zur ersten möglichen Ausschüttung von der Gesellschaft zwischenzeitlich zur Verfügung gestellt bekommen, da eine Ausschüttung aus der HL GmbH zum damaligen Zeitpunkt wegen der damals schon laufenden Verhandlungen über eine Umschuldung der Stillen Beteiligung zur D Gesellschaft mbH oder zur HL GmbH, mit der man auch schon in Verhandlung stand, nicht möglich war. Richtig ist also vielmehr, dass es sich bei dem oa. Betrag um ein Verrechnungsgeld gehandelt hat, wobei vereinbart war, dass dieses Verrechnungsgeld - sobald eine ordentliche Gewinnausschüttung von der D Gesellschaft mbH an die HL GmbH und von dort an die Herren N und R möglich war — mit einer solchen Gewinnausschüttung zu verrechnen sein wird. Das ist ja auch im Jahr 2008 geschehen, in dem lt. vorgelegtem Umlaufbeschluss (s. Pkte 4 und 5 des Umlaufbeschlusses) die Verrechnungskonten der Herren N und R abgedeckt worden sind. Es wurde damals damit gerechnet, dass es früher zur Ausschüttung kommen kann, als es dann der Fall war und andererseits auch schon damals geplant, die Kapitalrücklage aufzulösen, um daraus die Ausschüttungen abzudecken.

Die von der Bp im Absatz 2 auf Seite 5 des Bp-Berichtes angesprochenen Buchungen sind bei der Erstellung des Jahresabschlusses 2008 (im April 2009) wie folgt vorgenommen worden:

Kapitalrücklage an Ertrag aus der Auflösung der Kapitalrücklage	264.000,--
Verrkto N an Bilanzgewinn	136.400,--
Verrkto R an Bilanzgewinn	136.400,--
Verrkto N an Verb FA/KESt	1.100,--
Verrkto R an Verb FA/KESt	1.100,--

Diese Buchungen ergeben sich logisch aus dem Ausschüttungsbeschluss und wurden deshalb nicht gesondert dargestellt. Wenn weiters im Bp-Bericht ausgeführt wird, dass auch Acontozahlungen auf zukünftig mögliche Gewinnausschüttungen im Zeitpunkt des Zufließens zu versteuern sind, ist festzuhalten, dass es sich bei den gegenständlichen Zahlungen eben nicht um Acontozahlungen auf zukünftige Gewinnausschüttungen gehandelt hat, sondern um Verrechnungsverbindlichkeiten der Herren N und R, da Ausschüttungen (und damit auch Acontozahlungen auf Ausschüttungen) vertraglich nicht möglich waren. Im Bp—Bericht wird auch angegeben, dass die Auszahlung der Beträge nicht dem Beteiligungsverhältnis entspricht und dass das für eine Begünstigung der Geschäftsführer spricht und dass die Bp keinen Zusammenhang mit der Verrechnung der ausgeschütteten Kapitalrücklage mit deren Verrechnungskonten sieht. Dazu ist anzuführen, dass es richtig ist, dass die ausgezahlten Beträge nicht den Beteiligungsverhältnissen entspricht, denn diese ausgezahlten Beträge waren eben keine Acontozahlungen für spätere Ausschüttungen (und — wie oa. — auch keine Gehaltszahlungen) sondern Verrechnungsverbindlichkeiten, die wohl durch künftige Ausschüttungen abgedeckt werden sollten, aber eben im Zeitpunkt der Auszahlung keinen Ausschüttungscharakter hatten.

Was nun die Ausschüttung im Jahr 2008 betrifft, die nur die Gesellschafter N und R und nicht den Gesellschafter TS begünstigt hat, ist festzuhalten, dass es sehr wohl möglich ist, von der Beteiligung abweichende Ausschüttungen vorzunehmen, was eben in diesem Fall geschehen ist. Zum Zeitpunkt der Ausschüttung hatte nämlich Hr. TS keinen Bedarf an finanziellen Mitteln im Privatbereich und war daher damit einverstanden, dass die Ausschüttung im Jahr 2008 nur den Herren N und R zugutekommt und er dafür bei späteren Ausschüttungen den Betrag von 148.800,-- zusätzlich bekommt. Auch war es auf Grund der finanziell angespannten Lage des Unternehmens im Jahr 2008 nicht möglich, zusätzliche Geldmittel für Ausschüttungen freizumachen, was auch auf die Entscheidung des Hr. TS, bei dieser Ausschüttung nicht mitzumachen und auch mit der Auflösung „seines Teils“ der Kapitalrücklage einverstanden zu sein, Einfluß gehabt hat. Abschließend wird auch noch festgehalten, dass die in Tz 4 des Bp-Berichtes von der Bp vorgenommene Unterstellung, dass die KESt von der HL GmbH bezahlt wird, auf keinerlei Tatsachen beruht, zumal bei der im Jahr 2008 vorgenommenen Ausschüttung die auf den KESt-pflichtigen Teil der Ausschüttung entfallende KESt von den Gesellschaftern getragen worden ist. Es wurden die Gesellschafter zu keiner Zeit befragt, ob sie die KESt für den Fall, dass die Vorschreibung der KESt seitens der Bp zu Recht erfolgt, persönlich tragen

wollen oder nicht. Das wäre nachzuholen. Darüber hinaus war es offensichtlich der Wille der Gesellschafter, die Ausschüttung aus der Kapitalrücklage, also aus eingezahltem Kapital, zu tätigen, sodass für diesen Teil der Ausschüttung — auch wenn sie von der Bp vorgezogen werden sollte — keine KEST anfallen kann.

Es wird daher beantragt, die im Betreff genannten Bescheide ersatzlos aufzuheben, sodass die ursprünglichen Bescheide wieder in Rechtskraft erwachsen bzw. KEST nur für den die Ausschüttung der Kapitalrücklage übersteigenden Betrag vorzuschreiben, wobei die KEST für diesen Betrag, wie es auch 2008 geschehen ist, von den Gesellschaftern getragen wird.

Sollte dem Berufungsbegehren nicht stattgegeben werden, wären die Gesellschafter zu befragen, ob sie die KEST aus eigenen Mitteln zahlen wollen."

Die Betriebsprüfung gab zu den Ausführungen in der Berufung (Beschwerde) im Schriftsatz vom 16.07.2010 folgende Stellungnahme ab:

"Die Berufung vom 12.1.2010 richtet sich gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich der Verrechnungskonten der beiden Geschäftsführer Herrn N und Herrn R. Die Betriebsprüfung führt in ihrem Bericht vom 10.12.2009 aus, dass nach ihrer Ansicht die monatlich an die beiden o.g. Herrn ausbezahlten Beträge in Höhe von jeweils € 6.200,00 zusätzliche, verdeckte Geschäftsführerbezüge seien und daher geldwerte Bezüge an die Geschäftsführer darstellen. Diese sind als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren und damit im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalertragssteuer zu unterziehen. Der steuerliche Vertreter führt in der Berufung aus, dass es sich aus nachfolgenden Gründen um keine zusätzliche Gehaltszahlungen an die beiden Geschäftsführer handle, sondern dass diese Zahlungen Verrechnungsgelder darstellen würden. In der Berufung weist er darauf hin, dass er schon zu Beginn der Prüfung ausgeführt habe, was auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 1.7.2009 zum Ausdruck kommt, dass die verrechneten Gehälter lt. Vereinbarung mit dem Stillen Gesellschafter die Obergrenze für die Geschäftsführerbezüge darstellen. Die an die Herren N und R ausbezahlten Beträge von monatlich jeweils € 6.200,00 seien nur zwischenzeitlich bis zur ersten möglichen Ausschüttung zur Verfügung gestellt worden, da eine Ausschüttung aus der HL GmbH zu diesem Zeitpunkt wegen der schon damals laufenden Verhandlungen bezüglich Umschuldung der Stillen Beteiligung nicht möglich war. Daher seien nach Ansicht des steuerlichen Vertreters diese Beträge „Verrechnungsgelder“, die laut Vereinbarung mit einer ordentlichen Gewinnausschüttung von der D GmbH an die HL GmbH verrechnet werden sollten. Er gibt weiter an, dass dies auch im Jahr 2008 erfolgt, und die Verrechnungskonten der beiden Geschäftsführer abgedeckt worden seien. Er führt weiter aus, dass damals damit gerechnet wurde, dass es früher zu einer Ausschüttung kommen würde, als es dann der Fall war, und andererseits war schon damals geplant, die Kapitalrücklage aufzulösen, um daraus die Ausschüttung abzudecken.

Tatsächlich wurde die Kapitalrücklage in Höhe von € 264.000,00 im Jahr 2008 ausgeschüttet, und die Verrechnungskonten der beiden Gesellschafter damit abgedeckt. Eine entsprechende KEST-Erklärung wurde beim Finanzamt eingereicht.

Ausschüttungen aus der Auflösung einer Kapitalrücklage sind allerdings KEST—frei zu behandeln. Diese Kapitalrücklage wurde, wie im Bericht unter Tz3 dargestellt, im Jahr 2006 von beiden Herren im Ausmaß ihrer Beteiligung lt. Firmenbuch einbezahlt und als Kapitalrücklage gebucht. Die Einzahlungen auf diese Kapitalrücklage erfolgten im Mai 2006 (siehe Schema im BP Bericht unter Tz.3)

Die Auszahlungen von jeweils € 6.200 erfolgten jedoch bereits im Jänner 2006 jeweils zum Ende eines Monats unter Angabe „acto u. Monat“. Die finanziellen Mittel für diese Auszahlung stammen von der D GmbH, die jeweils 1 bis 2 Tage vor Zahlung an die Geschäftsführer Beträge in Höhe von € 12.400,00 an die HL überwies. Eine Kapitalrücklage kann nur durch einen Gesellschafterbeschluss erfolgen, welcher mit Vorhalt vom 10.3.2010 abverlangt wurde. Im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung wurde dieser Gesellschafterbeschluss, welcher von den Herrn N und R unterzeichnet ist, nachgereicht und wurde am 19.4.2006 gefasst. Als Grund für die Bildung dieser Kapitalrücklage wird angegeben, dass diese zur Stärkung des Eigenkapitals dienen sollte, um bei den Verhandlungen bezüglich der oben erwähnten Umschuldung eine bessere Position zu haben.

Mit 21.10.2008 wurde im Umlaufweg die Ausschüttung dieser Kapitalrücklage beschlossen. Das Einverständnis von Herrn TS, dessen Anteile im Ausmaß von 33,3% treuhänderisch von Herrn N gehalten werden, wurde in einem Aktenvermerk festgehalten. Wann dieser Aktenvermerk verfasst wurde, ist mangels Datumsangabe nicht ersichtlich. Es befinden sich auf der dem Finanzamt nachgereichten Kopie dieses Aktenvermerks die Unterschriften sämtlicher Gesellschafter.

In diesem Aktenvermerk stimmt Herr TS auch zu, dass der auf ihn entfallende Anteil der Kapitalrücklage auf die beiden anderen Gesellschafter Herrn N und Herrn R aufgeteilt wird und er bei späteren Ausschüttungen entsprechend begünstigt werden würde. Weiters ist festzuhalten, dass in der Berufung vom 12.10.2010 vom steuerlichen Vertreter auf Seite 2, erster Absatz folgendes ausgeführt wird:

Schon zu Beginn der Prüfung wurde vom steuerlichen Vertreter dasselbe ausgeführt, wie es auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 1. 7.2009 zum Ausdruck kommt, nämlich dass die verrechneten Gehälter lt. Vereinbarung mit dem Stillen Gesellschafter die Obergrenze für die Geschäftsführerbezüge darstellen und dass Herr N und Herr R die oa. Beträge bis zur ersten möglichen Ausschüttung von der Gesellschaft zwischenzeitlich zur Verfügung gestellt bekommen, da eine Ausschüttung aus der HL GmbH zum damaligen Zeitpunkt wegen der damals laufenden Verhandlungen über eine Umschuldung nicht möglich war.

Auf der gleichen Seite im achten Absatz gibt er an:

Wenn weiters im BP Bericht ausgeführt wird, dass auch Acontozahlungen auf zukünftig mögliche Gewinnausschüttungen im Zeitpunkt des Zufließens zu versteuern sind, ist festzuhalten, dass es sich bei den gegenständlichen Zahlungen eben nicht um Acontozahlungen auf zukünftige Gewinnausschüttungen gehandelt hat, sondern um

Verrechnungsverbindlichkeiten der Herrn N und R, da Ausschüttungen (und damit auch Acontozahlungen auf Ausschüttungen) vertraglich nicht möglich waren.

Diese vertragliche Bestimmung, die Gewinnausschüttungen verhindert bzw. unmöglich macht, ist in Zusammenhang mit der Zustimmung zur Gewinnausschüttung mit dem Stillen Gesellschafter zu sehen.

Der Vertrag mit dem Stillen Gesellschafter wurde im Dezember 2004 zur Finanzierung des Kaufes der D GmbH mit der T GmbH geschlossen. Die Laufzeit des Vertrages wurde mit 10 Jahren (also bis 2014) festgelegt. Die in der Berufung und der Vorhaltebeantwortung erwähnte Umschuldung der Stillen Beteiligung wurde im Jahr 2008 derart vollzogen, dass die Stille Beteiligung auf die D GmbH umgeschuldet wurde. Ob und inwieweit sich dadurch Änderungen in Bezug auf die Bedingungen des Stillen Gesellschafters ergeben haben, wurde von Seiten der steuerlichen Vertretung nicht bekannt gegeben. Eine Ausschüttung von der D GmbH ist daher erst ab dem Wirtschaftsjahr 2014 anzunehmen, aber nicht gewiss. Herr TS verzichtet somit bis zu diesem eventuellen Termin auf die ihm zustehende Gewinnausschüttung. Weiters ist festzuhalten, dass die Beschlussfähigkeit einer Generalversammlung laut Gesellschaftsvertrag vom 14.11.2005 erst dann gegeben ist, wenn 70% des Stammkapitals vertreten sind. Daher hätte auch Herr TS bei den Generalversammlungen anwesend sein oder seinen Treuhänder entsprechende schriftliche Anweisungen geben müssen. Dies muss vor allem dann gelten, wenn diese Anweisungen Verzichtserklärungen zum Inhalt haben. Aufgrund des Vorhaltes vom 10.3.2010 wurden diese Weisungen abverlangt. Laut Antwort des steuerlichen Vertreters wurden diese fernmündlich erteilt. Schriftliche Aufträge existieren daher nicht. Gesprächsnotizen oder Aktenvermerke über derartige Anweisungen wurde ebenfalls nicht vorgelegt.

Resumee'

Die monatlichen Auszahlungen von jeweils € 6.200,00 wurden mittels Banküberweisung auf die Privatkonten der Herrn N und R überwiesen. Dies geschah, bevor die Bildung einer Kapitalrücklage beschlossen worden war. Darüberhinaus erfolgte keine sofortige Verrechnung der Überweisungen mit den Verrechnungskonten der Herren N und R. Ein Zusammenhang mit den regelmäßigen monatlichen Zahlungen und der Kapitalrücklage kann daher aus Sicht der Betriebsprüfung nicht erblickt werden.

Von Seiten der steuerlichen Vertretung wurden diese Zahlungen überdies als „Verrechnungsgelder bzw. Verrechnungsverbindlichkeiten“ bezeichnet.

Nach der gewöhnlichen Geschäftsgebarung ist unter Verrechnungsgeld eine Art Handgeld zu verstehen, welches dazu dient, bestimmte Ausgaben für die Gesellschaft zu tätigen. Sie stellt im Prinzip eine Art Vorschuss dar, der für betriebliche Ausgaben zu verwenden ist. Über die Verwendung dieses Hand- bzw. Verrechnungsgeldes müssen entsprechende Aufzeichnungen geführt werden. Aufwendungen dieser Art wurden jedoch nicht mit den Verrechnungsverbindlichkeiten der Geschäftsführer verrechnet. Eine betriebliche Notwendigkeit für diese Verrechnungsgelder bzw. Verbindlichkeiten wurde weder vom

steuerlichen Vertreter noch von den Geschäftsführern selbst begründet oder erklärt. Auch ist aus dem Buchhaltungsunterlagen und Aufzeichnungen eine solche Notwendigkeit nicht ersichtlich. Begründet werden diese Verrechnungsgelder vom steuerlichen Vertreter damit, dass diese Gelder den beiden Herrn zwischenzeitlich zur Verfügung gestellt werden, bis eine ordentliche Gewinnausschüttung möglich ist, da die bereits verrechneten Geschäftsführerhonorare die vertraglich mit dem Stillen Gesellschafter vereinbarte Obergrenze erreicht hätten. Die gegenständlichen monatlichen Zahlungen wurden auf die Privatkonten der beiden Geschäftsführer überwiesen, ohne dies mit einem bestimmten betrieblich bedingten Verwendungszweck zu begründen. Auch wurde keine Verrechnung mit betrieblichen Vorgängen vorgenommen. Es wurden darüber auch keine entsprechenden Aufzeichnungen vorgelegt. Selbst wenn es nur kurzfristige Vorschüsse an die Geschäftsführer waren, wurde nicht erklärt, warum nicht zuerst die Verbindlichkeiten mit diesen Überweisungen buchhalterisch ausgeglichen wurden, bevor man eine Kapitalrücklage gebildet hat. Zudem wurden diese Überweisungen vor der Beschlussfassung zur Bildung einer Kapitalrücklage getätigt, woraus geschlossen werden muss, dass kein Ausgleich zwischen Ausschüttung einer solchen Kapitalrücklage mit diesen Zahlungen beabsichtigt war. Zudem stammen die Mittel für diese monatlichen Zahlungen von der D GmbH, welche bereits 2005 den exakt gleichen Betrag von € 6.200,00 an Herrn N ausbezahlt hat.

Der Ausgleich der dadurch entstandenen aktiven Verrechnungskonten sollte mit der ersten möglichen Gewinnausschüttung erfolgen, was im Jahr 2008 lt. steuerlichen Vertreter auch geschehen ist. Tatsächlich wurden diese Konten mittels KEST—freier Auflösung der Kapitalrücklage abgedeckt. Eine Gewinnausschüttung an die Gesellschafter hat es nicht gegeben und war nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters (siehe Seite 2 Absatz 8 der Berufung) aus vertraglichen Gründen auch nicht möglich.

Da, wie oben ausgeführt, nicht angenommen werden kann, dass es sich bei den gegenständlichen Zahlungen an die Geschäftsführer um Verrechnungsgelder handelt und eine direkte Gewinnausschüttung nach Auskunft der steuerlichen Vertretung vertraglich auch nicht möglich war, lassen sich die gegenständlichen Zahlungen nach Ansicht der Betriebsprüfung nur als verdeckte zusätzliche Geschäftsführerbezüge und damit um verdeckte Gewinnausschüttungen sehen.

Das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung ist im konkreten Fall jedenfalls anzunehmen, da die Voraussetzungen hierfür voll erfüllt sind: 1. Eine Eigentums- oder Nahebeziehung zur HL GmbH ist in doppelter Hinsicht gegeben, da sowohl Herr N als auch Herr R als Gesellschafter der HL GmbH und als deren Geschäftsführer eine Position innehaben, die machtvoll genug ist, um jene Gesellschaftsbeschlüsse zu fassen, die die Erwirkung von Zuwendungen aus der Gesellschaft an die Gesellschafter, ermöglichen. Zwar sind die Herrn N und R nur jeweils zu 33,3 % beteiligt und die Beschlussfassung ist nach dem Gesellschaftsvertrag erst ab einer Anwesenheit von 70% des Stammkapitals möglich, aber Herr N hat als Treuhänder der übrigen 33,3%, welche er für Herrn TS

verwaltet, die Möglichkeit, auch diese Voraussetzung zu erfüllen. 2. Das objektive Tatbild der Bereicherung zu Lasten der Körperschaft ist in Form der oben bereits dargestellten Zahlungen erfüllt, die an Herrn N und Herrn R geflossen sind. 3. Das subjektive Tatbild der Willensentscheidung des Gesellschafters bzw. Geschäftsführers ist deutlich in den Ausführungen der steuerlichen Vertretung zur getroffenen Feststellung hinsichtlich des Verrechnungskontos ersichtlich. Erschwerend für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung wirkt hierbei, dass nicht nur ein erzielbarer Steuervorteil, sondern auch und in erster Linie die Umgehung von mit dem Stillen Gesellschafter getroffenen Vereinbarungen als Motiv für die oben dargestellte Vorgehensweise anzusehen ist. Diese Annahme wurde durch die Vorlage von schriftlichen Zeugnissen der Beschlussfassung oder entsprechender Anweisungen des Treuegebers (Herr TS) nicht entkräftet. Die Betriebsprüfung ist daher der Ansicht, dass es sich bei den gegenständlichen Zahlungen um verdeckte Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter Herr N und Herr R handelt, welche als im Zeitpunkt des Zufließens der KEST zu unterziehen ist."

In der Replik vom 18.10.2010 auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung führte die Bf im Wesentlichen aus:

"Auf Seite 4 der Stellungnahme der Bp wird von der Bp behauptet, dass eine Ausschüttung von der D GmbH erst ab dem Wirtschaftsjahr 2014 anzunehmen ist, da sich das aus dem 2004 abgeschlossenen Vertrag mit dem Stillen Gesellschafter A ergibt. Diese Behauptung ist falsch. In dem Vertrag mit der A ist bezüglich Ausschüttungen nur geregelt, dass nach § 12 Ziffer 4 g die A über Gewinnausschüttungen zu informieren ist und dass gem. § 12 Ziffer 5 die Zustimmung der A zu Ausschüttungen notwendig ist. Es steht aber nirgends geschrieben, dass eine Ausschüttung erst ab dem Wirtschaftsjahr 2014 möglich ist. Es ist also auch nicht richtig, dass Hr. TS bis 2014 auf die ihm zustehende Ausschüttung (der Kapitalrücklage - und nicht wie von der Bp irrtümlich behauptet: Gewinnausschüttung) verzichtet. Es ist auch nicht richtig, dass es bezüglich dieses Verzichtes keine Aufzeichnungen gibt, denn es wurde dem Finanzamt der diesbezügliche von allen Gesellschaftern unterfertigte Aktenvermerk übergeben, der Grundlage für den Beschluss war, die Kapitalrücklage aufzulösen und asymmetrisch auszuschütten, sodass auch dem Erfordernis des Gesellschaftsvertrages Genüge getan worden ist (Zustimmung von 100 % des Stammkapitals). Darüber hinaus sind die im Firmenbuch eingetragenen Gesellschafter der HL GmbH nur die Herren N (2/3) und R (1/3), sodass Hr. TS in einer Generalversammlung keinerlei Stimmrecht hat. Die Stimmrechte in der Generalversammlung haben nur die Herren N und R.

Dass Hr. N dieses Stimmrecht zu einem Teil nur nach Absprache mit Hr. TS in dessen Sinn ausübt ergibt sich aus dem Treuhandvertrag. Schriftlich Weisungen des Treuegebers an den Treuhänder sind in diesem Treuhandvertrag nicht zwingend vorgesehen. Die Ausführungen der Bp zu diesem Punkt sind daher irrelevant und vermögen die Ansicht der Bp nicht zu unterstützen. Die Zusammenfassung der Bp ist daher abzulehnen, zumal nur die oa. Ausführungen in anderer Form wiederholt werden, sodass darauf nicht näher eingegangen wird. Es ist von Anfang an darum gegangen — wie auch

auf Seite 2 der Berufung ausgeführt wird - die Kapitalrücklage an die Gesellschafter zurückzuführen, was dann auch 2008 erfolgen konnte. Dass die Finanzierungs- und Umschuldungsverhandlungen auf Grund der komplizierten Verhandlungen mit A, X und den Banken erst im Jahr 2010 abgeschlossen und die Umschuldung realisiert werden konnte, kann der HL GmbH nicht zur Last gelegt werden. Aber selbst wenn die im Jahr 2008 beschlossene Ausschüttung von der Bp „vorgezogen“ wird, handelt es sich wie oben ausgeführt immer noch um die Ausschüttung aus der Auflösung einer Kapitalrücklage, die steuerfrei ist, sodass für den Betrag der Ausschüttung, die aus der Auflösung der Kapitalrücklage stammt, keine KEST anfällt. Wenn man nämlich unterstellt, dass die Ausschüttung des Jahres 2008 schon früher stattgefunden hat, stellt sich dann auch die Frage, ob nach Ansicht des Finanzamtes die Ausschüttung des Jahres 2008 nicht stattgefunden hat (obwohl es sie zivilrechtlich gibt - und was geschieht dann mit der Kapitalrücklage: besteht sie noch oder doch nicht) oder ob sie doch stattgefunden hat (dann müsste das Finanzamt auch erklären, aus welchen Mitteln). Es wird daher neuerlich beantragt, der Berufung stattzugeben."

Mit **Vorlagebericht vom 26.07.2010** wurde die Beschwerde (vormals Berufung) dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Sachverhalt

Herr N ist zu zwei Drittel und Herr R ist zu einem Drittel an der beschwerdeführenden GmbH beteiligt. Herr N hält einen Beteiligungsanteil in Höhe von einem Drittel an der beschwerdeführenden GmbH treuhändisch für Herrn TS.

Sowohl Herr N als auch Herr R waren Geschäftsführer der Bf.

Nach den Vereinbarungen durfte die Geschäftsführerentlohnung nur bis zu einem bestimmten Betrag erfolgen (lt. Vertrag in Summe max. € 96.000 jährlich).

Zusätzlich wurden monatlich gleichbleibende Beträge in Höhe von € 6.200 an jeden Geschäftsführer ausbezahlt. Diese Zahlungen erfolgten prinzipiell immer zum Ende eines Monats und wurden mit der Angabe "acto u. Monat" auf dem Verrechnungskonto der Geschäftsführer eingebucht.

Per 31.12.2007 wiesen die Verrechnungskonten beider Geschäftsführer jeweils einen Saldo von € 136.400 aus.

Im streitgegenständlichen Fall sind keine Tilgungs- oder Zinszahlungen vereinbart worden und es gab auch keine (konkreten) Vereinbarungen hinsichtlich der Rückzahlung dieser Beträge.

Die Geschäftsführer haben im Jahr 2006 in Summe € 264.000, -- über das Bankkonto der HL GmbH an die Gesellschaft einbezahlt.

Einzahlung Gesellschafter	Datum	€	Betrag
Herr N	05.05.2006	€	11.000,00

	09.05.2006	€	165.000,00
Summe Herr N		€	176.000,00
		€	
Herr R	02.05.2006	€	54.667,00
	09.05.2006	€	33.333,00
Summe Herr R		€	88.000,00

Diese Einzahlungen wurden in der Buchhaltung als Kapitalrücklage gebucht. Aus der Verteilung ist ersichtlich, dass es sich tatsächlich um Kapitaleinlagen handelt, da 2/3 des Gesamtbetrages von Herrn N einbezahlt wurden und 1/3 von Herrn R. Dies entspricht dem Beteiligungsverhältnis an der HL GmbH.

Am 27.10.2008 ging eine KEST-Erklärung über eine Ausschüttung aus dem Jahr 2007 in Höhe von 272.800 € beim Finanzamt ein. Davon wurden 264.000 € als Ausschüttung einer Kapitalrücklage behandelt.

Beweiswürdigung

Die Höhe der monatlichen Zahlungen an die beiden Gesellschafter -Geschäftsführer ist nicht strittig.

Die Einzahlung der Kapitalrücklage, wie oben dargestellt ist ebenfalls unbestritten. Auch dass die Kapitalrücklage wieder steuerfrei ausgeschüttet wurde ergibt sich aus der KEST-Erklärung.

Die Bf führt in ihrer Beschwerde vom 12.01.2010 aus:

"Richtig ist also vielmehr, dass es sich bei dem oa. Betrag um ein Verrechnungsgeld gehandelt hat, wobei vereinbart war, dass dieses Verrechnungsgeld - sobald eine ordentliche Gewinnausschüttung von der D Gesellschaft mbH an die HL GmbH und von dort an die Herren N und R möglich war — mit einer solchen Gewinnausschüttung zu verrechnen sein wird."

Weiters wird ausgeführt, dass damals damit gerechnet wurde, dass es früher zur Ausschüttung kommen kann, als es dann der Fall war und andererseits auch schon damals geplant war, die Kapitalrücklage aufzulösen, um daraus die Ausschüttungen abzudecken.

Es stellt sich somit im Rahmen der Beweiswürdigung die Frage, welche Vereinbarungen hinsichtlich der monatliche Auszahlungen an die Gesellschafter-Geschäftsführer, hinsichtlich der Rückzahlung dieser Beträge aus Gewinnausschüttungen oder aus der rückgezahlten Kapitalrücklage getroffen worden sind.

Die Finanzverwaltung legt bei Vereinbarungen zwischen Angehörigen einen sehr strengen Maßstab an. Als Angehörige sind sowohl Familienangehörige zu verstehen als auch die

Beziehungen zwischen einer Gesellschaft und deren Gesellschaftern. Diese Grundsätze gelten, gleichgültig ob es sich um die Mitarbeit im Betrieb, um Darlehensverträge, Bestandsverträge oder Gesellschaftsverträge handelt.

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.

Solche Vereinbarungen werden steuerlich nur dann anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Bei Darlehensverträgen sind klare Kündigungs-, Tilgungs- und Zinszahlungsvereinbarungen sowie fremdübliche Besicherungen wesentlich.

Vereinbarungen – auch mit nahen Angehörigen - müssen nicht unbedingt schriftlich abgeschlossen werden. Wenn die wesentlichen Vertragsbestandteile deutlich fixiert werden und der Abschluss und die tatsächliche Durchführung des Vertrages bewiesen werden können, steht der steuerrechtlichen Anerkennung mündlich getroffener Vereinbarungen nichts entgegen.

Im Rahmen der Beweiswürdigung kommt der Schriftform jedoch besondere Bedeutung zu. Daher ist zu empfehlen, Verträge entweder schriftlich abzufassen oder zumindest die wesentlichen Punkte mündlich getroffener Vereinbarungen schriftlich zu dokumentieren.

Wie die Einhaltung des Vertrages nachgewiesen wird, steht dem Abgabepflichtigen frei. Der Vertrag(sabschluss) muss aber jedenfalls für Dritte erkennbar sein. Die bloße Mitteilung an das Finanzamt genügt nicht.

Eine schriftliche Vereinbarung, aus welchem Grund die monatlichen regelmäßigen Zahlungen an die beiden Geschäftsführer geleistet wurden, konnte nicht vorgelegt werden. Das Vorbringen, dass die Zahlungen auf das Verrechnungskonto gebucht wurden und dass die Rückzahlung von vornherein geplant gewesen sei, legt nahe, dass damit eine Darlehensgewährung an die Geschäftsführer gemeint sei.

Solche Vereinbarungen werden steuerlich nur dann anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel

ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Im vorliegenden Fall gibt es weder schriftlichen Verträge noch weitere konkrete Hinweise über mündliche Vereinbarungen, aus denen die Modalitäten der Zahlungen, Rückzahlungen oder Höhe der Verzinsung hervorgehen würden.

Dies allein verhindert eine Sachverhaltsfeststellung, dass es sich bei diesen monatlichen Zahlungen um ein rückzahlbares Darlehen handelt.

Behauptet wird in der Beschwerde, dass die Rückzahlung der monatlichen Zahlungen aus der Auflösung der Kapitalrücklage erfolgen sollte.

Die Kapitalrücklage wurde lt. Gesellschafterbeschluss vom 19.04.2006 beschlossen und diese Kapitalrücklage sollte der Stärkung des Eigenkapitals dienen. Von den monatlichen Zahlungen an die Gesellschafter Geschäftsführer ist in diesem Gesellschafterbeschluss nicht die Rede.

Auch wurde die Bildung dieser Kapitalrücklage erst am 19.04.2006 beschlossen, die monatlichen Zahlungen an die Gesellschafter-Geschäftsführer begannen bereits jeweils im Jänner 2006.

Bei dieser Sachlage erscheint es unwahrscheinlich, dass tatsächlich von vornherein die Rückzahlung der monatlichen Beträge aus der Auflösung einer zukünftig erst zu bildenden Kapitalrücklage erfolgen sollte.

Dieses Vorbringen der Bf erscheint daher nicht glaubhaft, sodass diesbezügliche Sachverhaltsfeststellungen im Sinne des Vorbringens der Bf nicht getroffen werden konnten.

Rechtslage

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.

Erwägungen

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

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 ist Herr N zu zwei Drittel und Herr R zu einem Drittel an der beschwerdeführenden GmbH beteiligt. Herr N hält einen Beteiligungsanteil in Höhe von einem Drittel an der beschwerdeführenden GmbH treuhändisch für Herrn TS.

Herr N und Herr R haben in den Jahren 2006 und 2007 die durch die Betriebsprüfung festgestellten Beträge ausbezahlt erhalten und kommen 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.

Die gegenständlichen Beträge wurden monatlich an Herrn N und Herrn R ausbezahlt und Bf hat in den Jahren 2006 und 2007 nichts unternommen um die ausbezahlten Beträge zurück zu bekommen. Damit ist sowohl die objektive als auch die subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung gegeben.

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 Abgabenverfahrens 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).

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die aus dem Verrechnungskonto getätigten Zahlungen an die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer, 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.

Im Beschwerdefall liegt unbestritten kein schriftlicher Darlehensvertrag vor, noch gibt es irgendwelche Dokumentationen über Kreditrahmen, Zinsfälligkeiten, Rückzahlungstermine und wurden auch keinerlei Sicherheiten eingeräumt.

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).

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 Herrn N und Herrn R, die aufgrund ihrer Beteiligung als Anteilsinhaber anzusehen sind, **wurde die Bf daher zu Recht für die Kapitalertragsteuer zur Haftung herangezogen.**

Zum Vorbringen, dass die Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer an die Bf nicht erfolgen dürfe ohne die Gesellschafter zu fragen, ob sie die Kapitalertragsteuer aus eigenen Mitteln zahlen wollen, ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes insbesondere auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erk. vom 28.05.2015, R0 2014/15/046 zu verweisen, wo ausgeführt wird:

"§ 95 Abs. 5 (nunmehr Abs. 4) EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung regelt die Fälle der direkten Inanspruchnahme des Steuerschuldners (Empfänger der Kapitalerträge) für die Kapitalertragsteuer.

Bei Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind die Voraussetzungen des § 95 Abs. 5 EStG 1988 gegeben (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 29. März 2012, 2008/15/0170, und vom 31. Mai 2011, 2008/15/0153). Solcherart liegt es im Ermessen, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht wird oder eine Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 95 Tz 11; Kirchmayr in Doralt et al, EStG16, § 95 Tz 66; Jakom/Marschner, EStG 2015, § 95 Tz 41; Ritz, BAO⁵, § 20 Tz 4). Abgabenrechtliche Haftungen setzen nach ständiger Rechtsprechung den Bestand einer Abgabenschuld voraus, nicht aber, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber bereits geltend gemacht wurde (vgl. Ritz, BAO⁵, § 224 Tz 2, mwN). Es stößt daher grundsätzlich auf keine Bedenken, die ausschüttende GmbH zur Haftung für die Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen heranzuziehen."

Es bestehen somit keine Bedenken die Bf zur Haftung für die Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen heranzuziehen.

Die Beschwerden hinsichtlich der Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer 2006 und 2007 waren daher als unbegründet abzuweisen.

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 Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall betrafen die strittigen Beschwerdepunkte ausschließlich im Wege der Beweiswürdigung zu klärende Sachverhaltsfragen. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 7. September 2016