

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Prodinger Hoffmann & Partner, Steuerberatung GmbH & Co KG, Innsbrucker Bundesstraße 83a, 5020 Salzburg, gegen die Bescheide des FA St. Johann Tamsweg Zell am See vom 09. Februar 2009, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gem. § 95 EStG 1988 für die Jahre 2007 und 2008 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2007 wird als unbegründet abgewiesen.
2. Der Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2008 wird abgeändert.
Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 30. April 2009 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.
3. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist eine im Bereich der Vermögensberatung tätige GmbH. Am Stammkapital sind A mit 50 % sowie B und C mit jeweils 25 % beteiligt. Geschäftsführer sind A und B, die jeweils mit einem weiteren Geschäftsführer oder einem Prokuristen vertreten.

Im Zuge einer Außenprüfung gem. § 147 (1) BAO über die Jahre 2004 bis 2007 und einer Nachschau gem. § 144 (1) BAO über den Zeitraum Jänner bis September 2008 traf der Prüfer unter Tz 1 seines Berichtes vom 5. Februar 2009 folgende Feststellung:

Mit Beginn 5. Juli 2007 wurden bei derz GmbH & Co KG unregelmäßig wiederkehrend Gelder in unterschiedlicher Höhe zur Verfügung gestellt. Im Jahr 2007 waren dies sechs

Beträge in Höhe von insgesamt € 30.500,00 und bis 11. September 2008 fünf Beträge in Höhe von insgesamt € 47.000,00. In einer Excel-Tabelle erfolgte die Aufstellung der Zahlungen, eine Zinsverrechnung (5 %) und der geringfügigen Tilgungsraten.

Eine schriftliche, fremdübliche Darlehensvereinbarung mit Festlegung der Darlehenssummen, Laufzeit, Tilgungsraten, Zinsen, Sicherheiten etc. gab es nicht. Bei der Schlussbesprechung am 28. Jänner 2009 wurde schließlich ein „Rahmenkreditvertrag“, rückdatiert mit 15. Jänner 2006, vorgelegt.

Die Gesellschafter a und b sind Miteigentümer der z GmbH & Co KG. Im Hinblick darauf und der gänzlich fehlenden schriftlichen Vereinbarung über eine Darlehensgewährung werden die Geldhingaben an die z GmbH & Co KG bei der Bf als Entnahmen der Gesellschafter a und b mit folgender Einlage der Mitunternehmer in die z GmbH & Co KG angesehen und als verdeckte Gewinnausschüttung, unter Berücksichtigung der verrechneten Zinsen und Rückzahlungen, zugerechnet.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ am 9. Februar 2009 die bekämpften Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2007 und 2008.

Dagegen wurde fristgerecht Berufung (Beschwerde) erhoben. Die Bf habe der z GmbH & Co KG ein Darlehen in der Form eingeräumt, dass diese über einen Höchstbetrag nach Bedarf verfügen könne. Diese Regelung entspreche einem Kontokorrentkredit bei einem Bankinstitut. Es seien fremdübliche Zinsen verrechnet und zwischendurch auch kleine Eingänge verbucht worden. Gegen eine verdeckte Gewinnausschüttung spreche, dass keine Gesellschafteridentität zwischen der Bf und der z GmbH & Co KG bestehe. Weiters seien für diesen Kontorahmen tatsächlich kontokorrentmäßig Zinsen verrechnet worden und nach Möglichkeit zwischendurch auch Rückzahlungen vorgenommen worden. Auch das Argument, die z GmbH & Co KG hätte auf dem Kapitalmarkt keinen Kredit bekommen, gehe ins Leere, da durch die Übernahme der persönlichen Haftung der Gesellschafter jedenfalls auch ein Rahmen bei einem Kreditinstitut möglich gewesen wäre. Einzig die Tatsache, dass die Bf über liquide Mittel verfügt habe, die bei Veranlagung nur nieder verzinst worden wären, sei ausschlaggebend dafür gewesen, den Kredit zu gewähren. Zum damaligen Zeitpunkt sei auch keineswegs zu erkennen gewesen, dass die z GmbH & Co KG den Konkurs anmelden müsse, sondern es sei natürlich davon ausgegangen worden, dass der Kredit zur Gänze rückgeführt werden könne, schon aus dem Grund, weil an der Bf eine Gesellschafterin beteiligt sei, die mit der Kreditnehmerin nichts zu tun habe.

Mit den Berufungsvorentscheidungen vom 30. April 2009 wies das Finanzamt die Berufung (Beschwerde) gegen den Haftungsbescheid betreffend Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer 2007 als unbegründet ab und gab der Berufung (Beschwerde) gegen den Haftungsbescheid betreffend Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer 2008 teilweise statt. Begründend wurde ausgeführt, dass zwei der drei Gesellschafter der Bf gemeinsam 75 % der Anteile der Bf hielten und auch Gesellschafter/Mitunternehmer der z GmbH & Co KG seien. Die beiden Gesellschafter seien ab dem Jahr 2006 mit 25 % (davor mit 20 %) an der z GmbH & Co KG beteiligt und hätten als Mitunternehmer in den Jahren 2005 und 2006 laufend als Gesellschafterdarlehen

bezeichnete Einlagen geleistet. 2007 würden, kurz bevor die Bf ihre Zahlungen am 5. Juli 2007 aufgenommen habe, die persönlichen Zahlungen der Gesellschafter enden. Die Gesellschafterverflechtung als Voraussetzung der Prüfung der gegenständlichen Geldflüsse im Lichte der Angehörigenjudikatur des Verwaltungsgerichtshofes liege eindeutig vor.

Festzuhalten sei auch, dass die mit 15. Jänner 2006 datierte und als „Rahmenkreditvertrag“ bezeichnete Vereinbarung dem Prüfer des Finanzamtes erst am 28. Jänner 2009 im Rahmen der Schlussbesprechung vorgelegt worden sei.

Diese Vereinbarung sei als nicht fremdüblich anzusehen. Kapital werde in einem Zeitraum von 2 Jahren ab Abschluss der Vereinbarung am 15. Jänner 2006 auf Abruf zur Verfügung gestellt. Festzuhalten sei, dass entgegen dieser Vereinbarung auch nach dem 15. Jänner 2008 noch Kapital in Höhe von 47.000 € zur Verfügung gestellt worden sei. Eine Verzinsung von 5 % pro Jahr werde lediglich erwartet und nicht konkret vereinbart. Auch die Kapitaltilgung werde in einem Zeitraum von 10 Jahren lediglich erwartet. Die im Berufungszeitraum erfolgten geringfügigen Tilgungen ließen die geplante Gesamtschuldtilgung in einem zehnjährigen Zeitraum als nicht realistisch erscheinen. Die weiteren Tilgungen, als Sondertilgung bezeichnet, seien in das Belieben der Kreditnehmerin gestellt. Schließlich seien für die Kapitalhingabe keine Sicherheiten aktenkundig.

Die Bf habe daher der z GmbH & Co KG das Kapital in Höhe von 77.500 € nicht aufgrund fremdüblicher Leistungsbeziehungen, sondern aufgrund gesellschaftsrechtlicher Verflechtungen zur Verfügung gestellt, sodass der Tatbestand einer verdeckten Ausschüttung erfüllt sei. Der Bescheid erweise sich daher dem Grunde nach als rechtskonform. Die Bescheidänderung betreffend Kapitalertragsteuer 2008 sei lediglich in einem Rechenfehler begründet.

Im fristgerecht gestellten Vorlageantrag wurde den Ausführungen des Finanzamtes entgegengehalten, dass es egal sein müsse, ob das Kapital sofort in voller Höhe ausbezahlt werde oder über eine Rahmenkreditvereinbarung auf Abruf zur Verfügung stehe. Auch die Tatsache, dass nach der Vereinbarung weiteres Kapital zur Verfügung gestellt werde, könne für die Beurteilung, ob Fremdüblichkeit vorliege, nicht hinderlich sein. Es seien tatsächlich 5 % Zinsen jährlich kontokorrentmäßig verbucht worden und die Wahl der Wörter „wir erwarten“ könne doch nicht gegen eine Fremdüblichkeit sprechen. Eine Rahmenkreditvereinbarung unterscheide sich von einer reinen Darlehensvereinbarung dahingehend, dass eben keine Kapitaltilgung festgesetzt werde, sondern der Rahmen nach Bedarf ausgenützt werden könne. Auch die Argumentation, dass für die Kapitalhingabe keine Sicherheiten bestellt worden seien, stimme nicht. Die beiden Gesellschafter würden für die Rückführung des Kredites persönlich haften.

Weiters werde Bezug genommen auf die Erkenntnisse des VwGH 24.09.2008, 2008/15/0110 und 26.04.2006, 2004/14/0066, in denen der VwGH in seiner Entscheidung, ob ein hohes Verrechnungskonto eines Gesellschafters eine verdeckte Gewinnausschüttung auslöse, feststelle, dass eine Verbindlichkeit nicht dadurch wegfallen, dass ein Schuldner nicht mehr gewillt sei, diese zu bedienen. Dies gelte auch

für ein Schuldverhältnis zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter. Ein solcher Vorgang führe auch nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung. Dies gelte auch für den Umstand, dass der Schuldner nachträglich in wirtschaftliche Schwierigkeiten gerate. Bei Beurteilung seiner Bonität sei nämlich immer vom Zeitpunkt der Darlehensaufnahme auszugehen. Verschlechtere sich die wirtschaftliche Situation des Schuldners erst in einem späteren Zeitpunkt, könne dies für sich allein nicht zu einer verdeckten Ausschüttung führen. Eine solche könnte nur darin gelegen sein, dass die Gesellschaft, um einen Gesellschafter zu begünstigen, auf eine Kündigungs- bzw. Eintreibungsmöglichkeit verzichte.

Anzumerken sei weiters, dass die Z GmbH & Co KG zu keinem Zeitpunkt sichtbar insolvenzgefährdet gewesen sei. Einzig die Tatsache, dass der Vermieter – entgegen der Vereinbarung – aufgelaufene Mietrückstände eingefordert habe, habe die Gesellschaft veranlasst Insolvenz anzumelden.

Da die Gesellschafter aus der derzeitiger Sicht den aushaltenden Betrag an die Bf zurückzahlen würden, liege unter keinen Umständen eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Das Finanzamt legte die Berufung (Beschwerde) dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Vorhalt vom 17. Oktober 2013 wurde die Bf um Beantwortung folgender Fragen ersucht:

Wurde der mit der Z GmbH & Co KG abgeschlossene Rahmenkreditvertrag dem Finanzamt zur Vergebührung angezeigt bzw. wurde die Rechtsgeschäftsgebühr im Wege einer Selbstberechnung entrichtet? Bitte legen Sie gegebenenfalls die entsprechenden Unterlagen vor.

In der Berufung wird ausgeführt, einzig die Tatsache, dass die Bf über liquide Mittel verfügt habe, die bei einer Veranlagung niedrig verzinst worden wären, sei ausschlaggebend für die Kreditgewährung gewesen. Aus den vorgelegten Unterlagen ist eine Kreditlaufzeit vom 01.01.2006 bis 31.12.2016 zu entnehmen. Liquide Mittel im Ausmaß des gewährten Kreditrahmens sind aus der Bilanz zum 31.12.2005 nicht ersichtlich. Nehmen Sie bitte dazu Stellung.

Im mit 15. Jänner 2006 datierten Rahmenkreditvertrag wird ein beigelegter Tilgungsplan erwähnt. Sie werden ersucht, diesen vorzulegen.

Im Vorlageantrag wird ausgeführt, dass Herr a und Herr b für die Rückführung des Kredites durch die Z GmbH & Co KG persönlich haften. Legen Sie bitte die diesbezügliche Vereinbarung vor.

Dem Jahresabschluss zum 31.12.2010 ist zu entnehmen, dass die Kreditforderung gegen die Z GmbH & Co KG abgeschrieben wurde. Wurden Herr a und Herr b zur Haftung herangezogen? Wenn ja, welche Maßnahmen wurden ergriffen. Legen Sie bitte die entsprechenden Unterlagen vor. Wenn nein, wird um Begründung des Haftungsverzichtes ersucht.

Bestehen zwischen den (ehemaligen) Gesellschaftern der Bf und der Z GmbH & Co KG – A, B, C, D, E und F – verwandtschaftliche Beziehungen? Wenn ja, welche?

Laut der im Veranlagungsakt der Z GmbH & Co KG befindlichen Unterlagen wird auch Frau C als Kreditnehmerin und Solidarhafterin für die Bankverbindlichkeiten der Z GmbH & Co KG zur Haftung herangezogen. Ist dies zutreffend?

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte die Bf aus, dass die Vergebührung für den Rahmenkreditvertrag nicht durchgeführt worden sei, da die Höhe des Rahmenvertrages anfänglich nicht ganz klar gewesen sei; es sei eine Summe zwischen 70.000 € bis 90.000 € im Raum gestanden.

Die z GmbH & Co KG habe den zur Verfügung gestellten Rahmen erstmalig im Jahr 2007 in Anspruch genommen. Am Ende des Geschäftsjahres 2007 sei bereits ein Betrag von rund 30.000 € in Anspruch genommen worden. Gleichzeitig habe zum Bilanzstichtag ein Guthaben auf dem Girokonto bei der A-Bank in Höhe von etwas über 8.000 € bestanden, das kaum verzinst gewesen sei.

Grundsätzlich würden die Gesellschafter der z GmbH & Co KG für sämtliche Kredite – auch gegenüber der Bf – haften. Diese hätten durch Einlösung einer Forderung gegenüber dem Vermieter abgedeckt werden sollen. Da jedoch die Forderung gegenüber dem Vermieter für Einbauten in Höhe von 160.000 € uneinbringlich geworden sei, weil es die Bank verabsäumt habe, den Eigentumsvorbehalt aufzulösen, sei aufgrund des Vorsichtsprinzips die Forderung bei der Bf abgeschrieben worden. Die Gesellschafter müssten, ebenfalls aufgrund von Haftungen, schon an die Bank insgesamt ein Obligo von ca. 500.000 € zurückzahlen, sodass eine weitere Belastung nicht zumutbar sei. Jedoch sei der Rechtsstreit mit der Bank noch anhängig und werde je nach Ausgang dieses Rechtsstreites eine Rückzahlung des Kredites an die Bf möglich sein.

Zwischen allen Gesellschaftern der Z GmbH & Co KG beständen keine verwandtschaftlichen Verbindungen.

Frau c sei Kreditnehmerin und Solidarhafterin, da sie anfänglich bei Kreditaufnahmen der z GmbH Gesellschafterin gewesen sei und beim Ausstiegszeitpunkt nicht über die liquiden Mittel verfügt habe, die auf sie entfallenden Kredite zu übernehmen. Darüber hinaus sei man seinerzeit davon ausgegangen, dass die Z GmbH & Co KG die Kredite selbst bedienen werde.

Gleichzeitig wurde eine Fotokopie eines den Zeitraum 5. Juli 2007 bis 1. Dezember 2009 umfassenden Tilgungsplanes vorgelegt. Weitere Unterlagen wurden nicht beigebracht.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Festgestellter Sachverhalt

Strittig ist die Beurteilung der an die Z GmbH & Co KG in den Jahren 2007 und 2008 im Wege eines Rahmenkredites zur Verfügung gestellten Geldbeträge als verdeckte Ausschüttungen.

Unternehmensgegenstand der Bf ist laut Gesellschaftsvertrag vom 3. Dezember 2003 die Ausübung des Gewerbes der Vermögensberatung (Beratung bei Aufbau und Erhalt von Vermögen und der Finanzierung unter Einschluss insbesondere der Vermittlung von Veranlagungen, Investitionen, Personalkrediten, Hypothekarkrediten und Finanzierungen), die Ausübung des Gewerbes der Unternehmensberatung einschließlich der Unternehmensorganisation, Buchhaltung, die Ausübung des Handelsgewerbes, die Ausübung des Gastgewerbes sowie die Beteiligung an Unternehmen mit demselben oder einem ähnlichen Unternehmensgegenstand sowie die Übernahme der Geschäftsführung an solchen Unternehmungen.

Gesellschafter sind A (50 %), B (25 %), die zu Geschäftsführern bestellt sind und gemeinsam oder jeweils gemeinsam mit einem Prokuristen vertreten sowie C (25 %).

Die Bf gewährte der Z GmbH & Co KG, zunächst ohne schriftliche Vereinbarung, einen Rahmenkredit in Höhe von 77.500 €.

Dem Prüfer des Finanzamtes wurde im Rahmen der Schlussbesprechung am 28. Jänner 2009 der mit 15. Jänner 2006 datierte Rahmenkreditvertrag vorgelegt. Darin wird Folgendes bestimmt:

Wir halten hiermit fest, dass wir der Zz GmbH & Co KG im Ausmaß von max. 77.500,00 EUR im Zeitraum der nächsten 2 Jahre Kapital auf Abruf zur Verfügung stellen. Wir erwarten eine 5 % Verzinsung pro Jahr der aushaltenden Schuld sowie eine Schuldtilgung im Zeitraum von 10 Jahren. Zur Übersicht Ihrer Leistungen an VPI legen wir diesem Schreiben einen Tilgungsplan bei. Die darüber hinaus aushaltende Schuld wird vereinbarungsgemäß durch Sondertilgungen immer dann getätigkt, wenn die Zz GmbH & Co KG diese leistet.

Der vorgelegte Tilgungsplan in Form einer Excel-Tabelle weist eine Kreditlaufzeit vom 1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2016 aus. Die Eintragungen beginnen mit 5. Juli 2007. Im Jahr 2007 wurden durch sechs „Neuaufnahmen“ am 5. Juli, 7. August, 30. August, 11. September, 13. September und 5. Dezember 30.500 € und im Jahr 2008 durch fünf „Neuaufnahmen“ am 29. Februar, 15. April, 31. Juli, 7. August und 11. September 47.000 €, insgesamt somit 77.500 €, an die Z GmbH & Co KG überwiesen. 5 % Zinsen wurden ab 5. Juli 2007 kontokorrentmäßig verrechnet. Die von der Z GmbH & Co KG ab 22. Oktober 2007 monatlich geleisteten Annuitäten betrugen bis einschließlich Mai 2008 jeweils 200 €, im Juni und Juli 2008 je 220 € und ab September 2008 330 €.

Der Kreditvertrag wurde nicht vergebührt. Dies nach Angaben Bf deshalb, weil die Höhe des Kreditrahmens anfänglich nicht ganz klar gewesen sei (70.000 € bis 90.000 €).

Die beiden Anteilsinhaber A und B waren im Beschwerdezeitraum mit je 25 % als Kommanditisten an der Z GmbH & Co KG beteiligt. An deren Komplementär-GmbH hielten sie zusammen zwei Dritteln der Anteile.

Lauf Gesellschafter-Verrechnungskonten der Z GmbH & Co KG leisteten sie als Kommanditisten seit dem Jahr 2004 laufend als Gesellschafterdarlehen bezeichnete Einlagen. Die persönlichen Zahlungen der Gesellschafter endeten kurz bevor die Bf ihre Zahlungen am 5. Juli 2007 aufgenommen hat (Zahlungen B bis 2. April 2007; Zahlungen A grundsätzlich bis 7. Mai 2007, noch eine Zahlung am 11. Oktober 2007).

Die ab 2003 im Steuerakt der Kreditnehmerin aufliegenden Bilanzen zeigen folgendes Bild: hohes negatives Eigenkapital, hohe Bankverbindlichkeiten, Anlagevermögen umfasste im Wesentlichen Investitionen in fremden Gebäuden, Büromaschinen und EDV-Anlagen sowie Betriebs- und Geschäftsausstattung. Es wurden ausschließlich Verluste erwirtschaftet.

Am 19. Jänner 2009 wurde der Konkurs über das Vermögen der Z GmbH & Co KG eröffnet. Als Grund für die Insolvenz nennt die Bf die vereinbarungswidrige Einforderung der aufgelaufenen Mietrückstände durch den Vermieter.

Die drei Anteilsinhaber der Bf, A, B und C, werden als Kreditnehmer und Solidarhafter für die Bankverbindlichkeiten der Z GmbH & Co KG in Höhe von rund 500.000 € zur Haftung herangezogen. Frau C war Gesellschafterin der 2003 gegründeten Zz GmbH, die 2004 in die Z GmbH & Co KG umgewandelt wurde.

Im Jahr 2010 schrieb die Bf die Kreditforderung gegen die Z GmbH & Co KG in Höhe von rund 76.500 € als uneinbringlich ab.

Rechtslage

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 in der im Berufungszeitraum geltenden Fassung wird bei inländischen Kapitalerträgen, worunter gemäß Abs. 2 Z 1 leg. cit. auch Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören, die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Verdeckte Ausschüttungen stellen als sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung inländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar.

Nach § 95 Abs. 2 und Abs. 3 EStG 1988 in der im Berufungszeitraum geltenden Fassung haftet der Schuldner der Kapitalerträge dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde.

Eine verdeckte Ausschüttung ist auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten (vgl. zB VwGH 31.05.2006, 2002/13/0168; VwGH 19.03.2013, 2009/15/0215). Die Beteiligung von Anteilseignern an einer Mitunternehmerschaft begründet eine solche Nahebeziehung. Die Zurechnung der verdeckten Ausschüttung erfolgt in derartigen Fällen an jene Anteilsinhaber, zu denen das Naheverhältnis besteht (vgl. Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG 1988, § 8 Tz 145 u. Tz 144/2 mwN).

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilsinhabern als betriebliche Vorgänge setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen stehen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlagevorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. zB VwGH 19.03.2013, 2009/15/0215 mwN.).

Nach ständiger Rechtsprechung müssen daher Vereinbarungen zwischen der Körperschaft und dem Anteilsinhaber jenen Anforderungen entsprechen, wie sie für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gefordert werden. Dieselben Grundsätze sind auch auf Rechtsbeziehungen anzuwenden, die zwischen der Körperschaft und Anteilseignern Nahestehenden abgeschlossen werden (vgl. Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG 1988, § 8 Tz 169 f und die dort angeführte Judikatur).

In subjektiver Hinsicht ist Voraussetzung der verdeckten Ausschüttung eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft. Dabei sieht es der Verwaltungsgerichtshof als zulässig an, aus den Umständen des betreffenden Falles, zumeist aus der offenkundigen tatsächlichen Vorteilsgewährung, auf die Absicht der Vorteilsgewährung zu schließen (vgl. VwGH 26.02.2013, 2010/15/0027; VwGH 27.07.1999, 94/14/0018).

Darlehensvereinbarungen zwischen der Körperschaft und ihren Anteilseignern bzw. diesen Nahestehenden müssen von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten. Ist dies nicht der Fall, muss hinsichtlich der gewährten Geldbeträge von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden. Die erforderlichen Kriterien müssen bereits in jenem Zeitpunkt gegeben sein, ab dem die Vereinbarung Anwendung finden soll. Rückwirkende Vereinbarungen sind unbeachtlich (vgl. Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG 1988, Anhang zu § 8 KStG 1988 Tz 67).

Erwägungen

Im gegenständlichen Fall lag zunächst keine schriftliche Vereinbarung über die Kreditgewährung vor. Erst im Rahmen der Schlussbesprechung am 28. Jänner 2009 wurde dem Prüfer des Finanzamtes die auf 15. Jänner 2006 rückdatierte, schriftliche Ausfertigung des zu beurteilenden Rahmenkreditvertrages ausgehändigt.

Es ist daher zunächst festzuhalten, dass es als nicht fremdüblich anzusehen ist, einen Kreditvertrag über 77.500 € nicht bereits bei seinem Abschluss schriftlich zu fassen. Zwischen Fremden wären zumindest die wesentlichen Vertragspunkte, wie Kreditrahmen, Laufzeit, Verzinsung, Rückzahlung, Kündigungsmöglichkeiten und - im Hinblick auf die Kredithöhe und die Bonität der Kreditnehmerin - die Besicherung, schon aus Beweisgründen schriftlich fixiert worden.

Aber auch inhaltlich entspricht die Rahmenkreditvereinbarung nicht den o. a. Kriterien:

Hierbei ist die fehlende Besicherung des Kredites von wesentlicher Bedeutung. Es ist auszuschließen, dass im Hinblick auf die Bonität der Kreditnehmerin (zB hohe jährliche Verluste seit Betriebseröffnung im Jahr 2003, negatives Eigenkapital, hohe Bankverbindlichkeiten, Notwendigkeit laufender, als Gesellschafterdarlehen bezeichneter Einlagen der Kommanditisten), die Kredithöhe und die Laufzeit von 10 Jahren mit lediglich geringfügiger Mindesttilgung und ansonsten im Belieben der Schuldnerin liegenden Sondertilgungen ein fremder Kreditgeber von der Besicherung des Kredites abgesehen hätte. Diese Auffassung wird offenbar von der Bf geteilt, wenn sie in der Beschwerdeschrift vorbringt, durch die Übernahme der persönlichen Haftung der Gesellschafter wäre jedenfalls auch ein Rahmen bei einem Kreditinstitut möglich gewesen. Und auch in dem im Akt aufliegenden, zwischen der damaligen Zz GmbH und ihren Gesellschaftern als Kreditnehmer einerseits und der A-Bank abgeschlossenen Kreditvertrag vom 18. Juli 2003 sind entsprechende Sicherheiten, ua. eine Solidarhaftung der Kreditnehmer (die infolge der Insolvenz der Z GmbH & Co KG schlagend wurde), vorgesehen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entspricht es „forensischer Erfahrung“, dass beim völligen Fehlen von Kreditsicherheiten kein fremder Darlehensgeber zu Geldhingaben in größerer Höhe bereit ist (VwGH 14.12.2006, 2006/14/0025; 18.12.2008, 2006/15/0208).

Im Vorlageantrag wurde zwar eine persönliche Haftung der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer behauptet, eine diesbezügliche Vereinbarung aber trotz Aufforderung nicht vorgelegt. Als Kommanditisten der Kreditnehmerin war ihre Haftung ohne entsprechende Vereinbarung auf ihre Hafteinlage beschränkt. Den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. November 2013, wonach die Gesellschafter der Kreditnehmerin für sämtliche Kredite – auch gegenüber der Bf – haften würden, kann daher nicht gefolgt werden. Ihre Haftung für die Bankkredite ergab sich lediglich aus den entsprechend abgeschlossenen Kreditverträgen. Auch die weiteren Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung, wonach die Kredite durch Einlösung einer – in der Folge uneinbringlich gewordenen - Forderung gegenüber dem Vermieter abgedeckt werden sollten, wurden nicht belegt und führen damit ins Leere. Dass die beiden Gesellschafter trotz der behaupteten Haftung nach den Angaben der Bf nicht für die in der Bilanz 2010 abgeschriebene Kreditforderung herangezogen werden, weil diese

aufgrund von Haftungen schon an die Bank ein Obligo von ca. 500.000 € zurückzahlen müssten, sodass eine weitere Belastung nicht zumutbar sei, zeigt im Übrigen, dass eine weitere Haftungsübernahme von vornherein keine geeignete Sicherheitsleistung für den gegenständlichen Kredit dargestellt hätte. In diesem Zusammenhang ist noch festzuhalten, dass die schriftliche Rahmenkreditvereinbarung erst nach Konkursöffnung über das Vermögen der Kreditnehmerin vorgelegt wurde, somit in einem Zeitpunkt, in welchem klar war, dass die beiden Gesellschafter zur Haftung heranzuziehen wären.

Mit dem Verzicht auf eine Besicherung musste die Bf bereits bei der Kreditgewährung an die sich in einer schwierigen wirtschaftlichen Lage befindlichen Kreditnehmerin mit dem – durch deren spätere Insolvenz auch tatsächlich eingetretenen - Ausfall der Kreditforderung rechnen. Dass der Kredit im Falle des Obsiegens in einem noch anhängigen Rechtsstreit mit der Bank möglicherweise noch zurückgezahlt werden kann, ist dabei ohne Bedeutung, da der Kreditvertrag im Zeitpunkt des Abschlusses auf die Fremdüblichkeit zu untersuchen ist. Eine ex-post-Betrachtung kann nicht angestellt werden.

Ebenfalls als nicht fremdüblich zu beurteilen ist der Umstand, dass in der Kreditvereinbarung trotz fehlender Sicherheiten, einer nur geringfügigen Mindesttilgung und einer Laufzeit von zehn Jahren keine Kündigungsmöglichkeit vorgesehen war.

Weiters war die Höhe des Kreditrahmens nach den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. November 2013 nicht von vornherein fixiert: „Die Vergebührung für den Rahmenkreditvertrag wurde nicht durchgeführt, da die Höhe des Rahmenvertrages anfänglich nicht ganz klar war; es stand eine Summe zwischen € 70.000,- bis 90.000,- im Raum.“ Es ist daher davon auszugehen, dass der Kreditrahmen erst nach der letzten Auszahlung im September 2008 - im Oktober 2008 begann die Außenprüfung - mit dem bis dahin in Anspruch genommenen Kreditbetrag von 77.500 € festgelegt und in die bei der Schlussbesprechung vorgelegte, schriftliche Vereinbarung übernommen wurde.

Abgesehen davon, dass der Vertrag damit nicht von Anfang an einen klaren und eindeutigen Inhalt aufwies, entspricht diese Vorgehensweise nicht dem Kriterium der Fremdüblichkeit. Zwischen Fremden wäre jedenfalls von Anfang an ein bestimmter Verfügungsrahmen vereinbart worden, der bei Bedarf durch eine Zusatzvereinbarung angepasst worden wäre.

Dem Kreditvertrag samt Tilgungsplan sind zudem keine ausreichend klaren und eindeutigen Bestimmungen hinsichtlich Zinsberechnung, Zinsfälligkeit und der Mindestrückzahlungsrate zu entnehmen.

Dazu kommt, dass die Vertragsdurchführung nicht vereinbarungskonform erfolgte. Im Kreditvertrag vom 15. Jänner 2006 wurde bestimmt, dass im Ausmaß von maximal 77.500 € im Zeitraum der nächsten zwei Jahre Kapital auf Abruf zur Verfügung gestellt wird. Laut Tilgungsplan betrug die Kreditlaufzeit zehn Jahre, vom 1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2016. Demnach hätte die Kreditnehmerin nur in den Jahren 2006 und 2007 über den Kreditrahmen verfügen können. Tatsächlich wurde entgegen der Vertragskonditionen

auch noch im Jahr 2008 Kapital in Höhe von 47.000 € zur Verfügung gestellt. Selbst wenn der für die Vorjahre eingeräumte Kreditrahmen noch nicht zur Gänze ausgenützt wurde, ist diese Vorgehensweise als fremdunüblich zu beurteilen. Zwischen Fremden wäre die Prolongation – wenn überhaupt - schriftlich vereinbart und im Hinblick auf die wirtschaftlichen Probleme der Schuldnerin (Konkursanmeldung im Jänner 2009 nach Einforderung aufgelaufener Mietrückstände durch den Vermieter) von einer entsprechenden Besicherung abhängig gemacht worden.

Der zu beurteilende Rahmenkreditvertrag verfügte somit weder über eine klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt noch entsprach er dem Kriterium der Fremdüblichkeit.

Die Bf hat auch keine konkreten betrieblichen Gründe für eine finanzielle Unterstützung der Kreditnehmerin vorgebracht und es sind solche im Hinblick auf die Geringfügigkeit der Geschäftsbeziehungen auch nicht zu erkennen. Begründet wird die Kreditvergabe damit, dass die Bf über liquide Mittel verfügt habe, die bei Veranlagung nur niedrig verzinst worden wären. Dazu ist zu bemerken, dass auch bei einer Veranlagung die Sicherheit des Anlageproduktes, im gegenständlichen Fall somit die Bonität der Kreditnehmerin als Empfängerin des angelegten Kapitals, zu prüfen gewesen wäre. Es ist wohl auszuschließen, dass eine Veranlagung in Form des gegenständlichen Rahmenkredites bei einem fremden Kreditnehmer gleicher Bonität in Betracht gekommen wäre.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf zu verweisen, dass liquide Mittel in Höhe des Kreditrahmens von 77.500 € zum behaupteten Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im Jänner 2006 aus der Bilanz zum 31.12.2005, in der lediglich ein Bankguthaben von 11.500 € ausgewiesen ist, nicht zu ersehen sind. Zum Bilanzstichtag 2006 bestanden sogar Bankverbindlichkeiten in Höhe von rund 47.000 €. In der diesbezüglichen Vorhaltsbeantwortung wurden zu den liquiden Mitteln im behaupteten Zeitpunkt des Vertragsabschlusses keine Angaben gemacht. Es wurde lediglich dargelegt, dass die Kreditnehmerin den zur Verfügung gestellten Kreditrahmen erstmalig im Jahr 2007 mit einem Betrag von € 30.000 € in Anspruch genommen habe, wobei gleichzeitig zum Bilanzstichtag ein Bankguthaben von rund 8.000 € bestanden habe. Dass im Jahr 2008, in welchem der Kreditrahmen voll ausgenutzt wurde, in der Bilanz wiederum Bankverbindlichkeiten von rund 38.000 € aufscheinen, erwähnte die Bf nicht.

Für eine langfristige Veranlagung verfügbare liquide Mittel in Höhe des Kreditrahmens sind somit weder im angeblichen Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im Jahr 2006 noch im Streitzeitraum erkennbar. Das vorgebrachte Argument, verfügbare liquide Mittel, die ansonsten niedrig verzinst worden wären, seien ausschlaggebend für die Kreditgewährung gewesen, lässt sich daher nicht nachvollziehen.

Aufgrund des sich bietenden Gesamtbildes, nämlich des Fehlens einer schriftlichen Vereinbarung im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, der Kreditgewährung an ein sich in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindliches Unternehmen, des völligen Fehlens von Sicherheiten bei einer Laufzeit von zehn Jahren und einer im Wesentlichen im Belieben

der Kreditnehmerin liegenden Kredittilgung, der fehlenden Kündigungsmöglichkeit, des Fehlens ausreichend klarer Bestimmungen hinsichtlich Zinsberechnung, Zinsfälligkeit und Mindesttilgung sowie der nicht vertragskonformen Leistungsabwicklung, ist davon auszugehen, dass eine Kreditvergabe unter Fremden nicht zu den gleichen Bedingungen erfolgt wäre. Die Kreditvergabe erfolgte von Anfang an aus soziätären Gründen und stellt ab der Hingabe der Geldbeträge eine verdeckte Ausschüttung an die beiden Anteilsinhaber dar, die als Kommanditisten an der kreditnehmenden Gesellschaft beteiligt waren.

An dieser Beurteilung kann auch der Hinweis auf die beiden Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes, VwGH 26.04.2006, 2004/14/0066 und VwGH 24.09.2008, 2009/15/0110 nichts ändern. In den zitierten Erkenntnissen hatte der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass eine Schuld nicht dadurch wegfällt, dass der Schuldner nachträglich in wirtschaftliche Schwierigkeiten gerät, weil bei Beurteilung seiner Bonität immer vom Zeitpunkt der Darlehensgewährung auszugehen ist. Im Unterschied zum gegenständlichen Fall hatte es sich dabei um Verbindlichkeiten gehandelt, die vorerst steuerlich anerkannt worden waren, da einer Rückzahlung bei Darlehensgewährung noch keine wirtschaftlichen Probleme im Wege standen. Im vorliegenden Fall war die Bonität der Kreditnehmerin weder im behaupteten Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch zu einem späteren Zeitraum ausreichend, um die Rückzahlbarkeit des Kredites ohne entsprechende Sicherheitsleistung als erwiesen ansehen zu können. Die Versagung der steuerlichen Anerkennung des Kreditvertrags war somit nicht auf eine spätere Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage der Kreditnehmerin zurückzuführen, sondern war ua im Verzicht auf eine fremdübliche Kreditbesicherung begründet. Dass mit einer Insolvenz der Kreditnehmerin nicht gerechnet wurde, ist in diesem Zusammenhang nicht maßgeblich.

Auch mit dem weiteren Einwand, es habe bei den Gesellschaften keine Gesellschafteridentität bestanden, lässt sich nichts für den Standpunkt der Bf gewinnen. Hier ist der Bf entgegenzuhalten, dass von einem Interesse an der Kreditgewährung nicht nur bei den beiden als Kommanditisten beteiligten (und bis zur Krediteinräumung laufend Einlagen leistenden) Gesellschaftern A und B ausgegangen werden kann, sondern im Hinblick auf die wirtschaftliche Lage der Kreditnehmerin auch bei der weiteren Gesellschafterin C, die ebenfalls solidarisch für die Bankverbindlichkeiten der Kreditnehmerin haftete (und infolge des Konkurses auch zur Haftung herangezogen wird). Überdies lässt sich bei verdeckten Ausschüttungen eine Benachteiligung anderer Gesellschafter grundsätzlich nicht ausschließen.

Verdeckte Ausschüttungen unterliegen der Kapitalertragsteuer, welche von der Körperschaft als Schuldner der Kapitalerträge einzuheben und abzuführen ist.

Nachdem mit der gegenständlichen Kreditvergabe verdeckte Ausschüttungen in Höhe von 30.500 € im Jahr 2007 und in Höhe von 47.000 € im Jahr 2008 an die Gesellschafter A und B verwirklicht wurden, hat das Finanzamt die Bf zu Recht zur Haftung für die daraus resultierende Kapitalertragsteuer herangezogen.

Die Beschwerde betreffend das Jahr 2007 war daher als unbegründet abzuweisen. Der Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragssteuer 2008 war lediglich auf Grund eines Rechenfehlers im Sinne der Berufungsvorentscheidung vom 30. April 2009 abzuändern.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nach § 133 Abs. 4 B-VG 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Es wird keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen. Die Beurteilung der Kreditvergabe als verdeckte Ausschüttung erfolgte im Einklang mit der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Salzburg-Aigen, am 5. Mai 2014