

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin über die Beschwerde vom 30.Nov.2009 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt X vom 24.Sept.2009 betreffend Einkommensteuer 2004 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Das gegenständliche Rechtmittelverfahren steht sachverhaltsbezogen in einem Zusammenhang mit der BFG-Erledigung zu RV/2100724/2011 betreffend den Gatten der Beschwerdeführerin (Bf).

**1.** Als Resultat einer in den Jahren 2008/2009 parallel bei der Bf, ihrem Gatten und der S GmbH, FN 999999z (in der Folge S-GmbH) für den Zeitraum 2004-2007 durchgeführten **Außenprüfung** (AP) erfasste das Finanzamt X (FA) u.a. einen bis dahin nicht versteuerten Gewinn der Bf aus ihrer Anteilsveräußerung an der S-GmbH in den Besteuerungsgrundlagen des verfahrensgegenständlichen Einkommensteuer (ESt)-Bescheides 2004 (§ 31 iVm § 37 EStG 1988).

Die Besteuerung der mit Notariatsakt vom 29.Nov.2004 erfolgten Beteiligungsveräußerung begründete das FA damit, dass dem Veräußerungserlös der Beteiligung bei Gesamtbetrachtung der festgestellten Umstände in Ergänzung zum vertraglich ausgewiesenen Abtretungspreis von 2.285,- € auch die Übernahme des negativen Verrechnungskontos der Bf (insgesamt 138.335,10 €) durch den erwerbenden Ehegatten zuzurechnen sei.

Als entscheidende Aspekte für diesen Rechtsstandpunkt erachtete das FA neben der Art der buchhalterischen Behandlung des Verrechnungskontos der Bf in der S-GmbH (Übertragung der Ende 2003 und 2004 aushaltenden Negativsalden im Zuge der Um- und Nachbuchungen zur Bilanzerstellung auf das Verrechnungskonto des Erwerbers/ Gatten) insbesondere die zeitliche Nähe der betroffenen Vorgänge und das Fehlen klarer vertraglicher Vereinbarungen zwischen den Ehegatten über die Rückzahlung der

übernommenen Verrechnungsverbindlichkeiten. Nach mehrmaliger Aufforderung zur Vorlage schriftlicher Vereinbarungen habe man sich im AP-Verfahren auf einen mündlich vereinbarten „*internen Ausgleich*“ zwischen den Eheleuten berufen, zu dessen konkretem Inhalt auch im Zuge der Schlussbesprechung (SB) keine klaren Aussagen getroffen worden seien. Für die Bf stelle die vom Gatten übernommene Verrechnungsverbindlichkeit „*einen Vorteil im Zusammenhang mit der Abtretung*“ ihrer GmbH-Anteile dar, der im Wegfall ihrer Zahlungspflichten gegenüber der S-GmbH bestehe.

**2.** In der **Berufung** gegen diesen Bescheid verwehrte sich die Bf gegen die Behandlung ihrer Verrechnungsverbindlichkeiten gegenüber der S-GmbH als Teil des Erlöses aus der Anteilsabtretung an den Gatten mit der Begründung, sie habe als Gesellschafterin der Fa. CuA Products GmbH (im Folgenden - analog zu RV/2100724/2011 - C&A GmbH-2) im Jahr 2007 rd. 216.500,- € an Gewinnausschüttungen (nach KeSt-Abzug) erhalten und lt. nunmehr vorgelegter Bankkontoauszüge in diesem Jahr nachweislich in Teilbeträgen über das Jahr verteilt rd. 152.000,-€ an ihren Gatten bezahlt. Mit diesen Zahlungen sei ihre Verrechnungsverbindlichkeit aus der S-GmbH samt Verzinsung bis 2007 zurückgeführt worden.

Tatsächlich werde in der S-GmbH seit der Bilanz zum 31.12.2003, anstelle der bis dahin getrennt für ihren Gatten und sie geführten Verrechnungskonten, nur noch ein Konto verwendet, doch handle es sich dabei um ein „*Familien-Verrechnungskonto*“, das in keinem rechtlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Anteilsabtretung stehe. Der Abtretungsvertrag vom 29.Nov.2004 nehme in keiner Weise Bezug auf ihr GmbH-Verrechnungskonto.

**3.** Ohne weitere Maßnahmen und ohne eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen, legte das FA das Rechtsmittel der Bf gegen die „AP-Bescheide“ (gemeinsam mit jenem der S-GmbH und jenem des Gatten gegen die Bescheide nach den parallel geführten AP) dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Im **Vorlagebericht** beharrte das FA auf dem Standpunkt, dass die Umbuchung des Verrechnungskontos der Bf auf jenes des Gatten ausschließlich mit der Anteilsabtretung zu erklären sei. Ein anderer Grund sei nicht ersichtlich. Die „*Darlehensvariante*“ sei erstmals im Sept. 2009 im Zuge der Schlussbesprechung im AP-Verfahren der S-GmbH argumentiert worden. Allerdings sei dabei keine Rede von einer zu dieser Zeit bereits erfolgten Rückzahlung gewesen, wie nun im Rechtsmittel vorgebracht werde.

Auf Aufforderung sei der Inhalt der mündlichen Darlehensvereinbarung im Zuge der Schlussbesprechung so dargestellt worden, dass die Forderung der S-GmbH aus der Verrechnungsverbindlichkeit der Bf planmäßig im Zuge einer Umwandlung der S-GmbH auf den Gatten der Bf als Einzelunternehmer übergehen sollte. Die „*Darlehensrückführung*“ an den Gatten sei je nach ihrer finanziellen Lage und ohne Festlegung eines Endfälligkeitstermins vereinbart worden („*das Darlehen ist zu Ende bezahlt, wenn das Darlehen zu Ende ist*“). Vertragliche Sicherheiten habe es nicht gegeben. Allerdings seien Zinsen berechnet worden.

Der Konnex der im Rechtsmittel vorgelegten Banküberweisungen aus dem Jahr 2007 mit den auf den Gatten übertragenen Verrechnungsverbindlichkeiten aus den Jahren 2003 und 2004 sei für das FA nicht nachvollziehbar. Weder werde durch diese Belege zur Gänze ein Geldfluss an den Gatten belegt, noch sei darin der behauptete Zahlungszweck dokumentiert.

Ebenso wenig sei ein Bezug der angeblich getroffenen Darlehensvereinbarung zur (erst 2005 erfolgten) Umgründung der S-GmbH auf das Einzelunternehmen des Gatten zu erkennen.

Unklar sei auch, weshalb die (lt. RM-Vorbringen durchaus zahlungsfähige) Bf die vorhandenen Geldmittel nicht direkt an die S-GmbH zurückbezahlt habe.

Die ESt-Erklärung des Gatten für 2007, in welcher dieser entsprechende Zinseinkünfte erklärt habe, sei 11 Tage nach der Schlussbesprechung in den Bezug habenden AP-Verfahren der Bf, des Gatten und der S-GmbH beim FA eingereicht worden und eigne sich damit als Beweismittel für eine 2007 tatsächlich erfolgte Zinsenzahlung nicht.

Insgesamt liege keine fremdübliche Darlehensvereinbarung vor.

Anderseits spreche der zeitliche Zusammenhang der Verrechnungskontoumbuchungen mit der Anteilsabtretung für eine Behandlung der umgebuchten Verrechnungsverbindlichkeiten als Teil des Abtretungspreises der GmbH-Beteiligung der Bf. Der Umstand, dass - nach wiederholten erfolglosen Aufforderungen im Zuge des Prüfungsverfahrens - auch im Rahmen der Schlussbesprechung eine Klärung des im Abtretungsvertrag vom 29.Nov.2004 vereinbarten Abtretungspreises für die übertragene 100%-Beteiligung der Bf unterblieben sei, erhärte diese Beurteilung.

**4.)** Im Zuge des gerichtlichen Ermittlungsverfahrens ergingen Ergänzungsvorhalte mit klärungsbedürftigen Sachverhaltsfragen zum Rechtsmittel an die Bf. Zugleich wurde sie aufgefordert, sich zu den FA-Ausführungen im Vorlagebericht zu äußern.

Nach antragsgemäß verlängerter, mehrmonatiger Frist sah sich die Bf in Hinblick auf den lange zurück liegenden Zeitraum außer Stande, auch nur zu einem der angeführten Punkte Stellung zu nehmen bzw. ergänzende Unterlagen nachzureichen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

**I.)** Das BFG legt der Entscheidung im anhängigen Verfahren folgenden, nach dem Ergebnis des durchgeführten Ermittlungsverfahrens als erwiesen erachteten Sachverhalt zu Grunde:

Die Bf war von Mai 1996 bis Nov 2004 geschäftsführende Alleingesellschafterin der S-GmbH (Stammeinlage 500.000,- ATS/ 36.336,42 € Nennwert, zur Hälfte einbezahlt). Die Beteiligung an der Gesellschaft war dem Privatvermögen der Bf zugeordnet.

Der Gatte der Bf war ab Sommer 2000 Dienstnehmer der C.u.A. Products GmbH, FN 888888y v (im Folgenden C&A GmbH-1). Bis zur Betriebsschließung im Zuge der

Unternehmensinsolvenz Anfang 2006 übte er für diese Gesellschaft die Funktion eines Werksleiters am Betriebsstandort in (Betriebsort) aus (Jahresnettobezug 2004 rd. 95.000,- €).

Die S-GmbH stand bis Dez 2004 auf Basis einer langfristigen vertraglichen Vereinbarung in ständiger Geschäftsbeziehung mit der C&A GmbH-1, im Rahmen derer die Gesellschaft der Bf mit Instandhaltungsarbeiten für die C&A GmbH-1 beauftragt war, die sie mit Hilfe ihres einzigen Dienstnehmers ausführte. Dieser Dienstnehmer schied Mitte Dez. 2004 aus der S-GmbH aus.

Die Wurzeln der Geschäftsbeziehung der S-GmbH mit der C&A GmbH-1 rührten bereits aus der Zeit vor dem Beginn des Dienstverhältnisses des Gatten der Bf bei der C&A GmbH-1. Der Fortbestand der Geschäftsbeziehung zwischen den beiden Gesellschaften neben dem Dienstverhältnis des Gatten war vertraglich abgesichert.

Als sich das Zusatzgeschäft der Gattin des Werksleiters (Bf) im Laufe der Jahre als mit der Funktion ihres Gatten in der C&A GmbH-1 nicht mehr vereinbar erwies, wurde das Vertragsverhältnis der C&A GmbH-1 mit der S-GmbH gegen eine entsprechende Anhebung der Lohnbezüge des Gatten beendet (Quelle: auf BFG-Vorhalt von der Bf nicht bestrittener Inhalt eines Prüfer-AV vom 10.Aug.2008 zur Darstellung ihres Gatten im AP-Verfahren).

Aus der abgabenbehördlichen Datenbank ist beim Gatten der Bf im Jahr 2005 eine Erhöhung seines Werksleiterbezuges um rd. 25% abzuleiten.

Kurz vor Beendigung der Geschäftsbeziehung zwischen den beiden Gesellschaften hatte die Bf mit notariellem Abtretungsvertrag vom 29.Nov.2004 ihren Gesellschaftsanteil an der S-GmbH um einen - lt. Punkt VII des Abtretungsvertrages dem „*wahren Wert der Geschäftsanteile*“ entsprechenden - Abtretungspreis von 2.185,- € an ihren Gatten veräußert.

Gemäß Punkt IV des Vertrages hatte der Gatte zugleich die Verpflichtung übernommen, die abtretende Gesellschafterin für alle von dieser übernommenen Verbindlichkeiten aus dem Gesellschaftsverhältnis vollkommen schad- und klaglos zu halten.

Auch der Gatte hatte seine Beteiligung an der S-GmbH dem Privatvermögen zugeordnet.

Dem angefochtenen ESt-Bescheid der Bf für 2004 liegen Anschaffungskosten der veräußerten GmbH-Beteiligung in Höhe der einbezahlten Hälfte des Stammkapitals der S-GmbH zu Grunde (18.168,21 €). Dem stellte das FA einen Abtretungserlös von 140.520,10 €, bestehend aus dem vertraglich festgelegten Abtretungspreis (2.185,- €) und den vom Gatten übernommenen Salden des GmbH-Verrechnungskontos der Bf per 31.12.2003 und 31.12.2004 gegenüber.

Die Grundlagen für die Ermittlung des vertraglich ausgewiesenen Abtretungspreises von 2.185,- € blieb die Bf im Verfahren trotz wiederholter Aufforderung zur Offenlegung schuldig.

Die steuerliche Vertretung der Bf hatte bei der ersten Anfrage im AP-Verfahren einen Zusammenhang mit dem Abtretungspreis, zu dem die Bf die GmbH-Anteile im Mai 1996 erworben hatte, vermutet.

Dieser seinerzeitige Erwerbspreis steht allerdings ohne nachvollziehbaren sachlichen Bezug zum Wert der Beteiligung im Nov. 2004. Zudem stellt der Hinweis mangels nachfolgender Erhartung durch entsprechende Beweismittel eine reine Vermutung dar, der die für eine entsprechende Sachverhaltsfeststellung erforderliche Beweiskraft fehlt.

Die in den AP-Akten befindlichen Buchhaltungsunterlagen der S-GmbH ab dem Jahr 2002 widerlegen die im Rechtsmittel dargestellte Entwicklung der Verrechnungskonten. Bis zur Abtretung der Gesellschaftsanteile waren demnach im Rechenwerk der S-GmbH zwei getrennte Verrechnungskonten für die Bf und ihren (in keiner nachgewiesenen Rechtsbeziehung zur S-GmbH stehenden) Gatten geführt worden (KtoNr. 2301 Kontenbezeichnung „S S.“ bzw. KtoNr. 2303 „S H.“).

Im Zuge der Um- und Nachbuchungen zur Erstellung des Jahresabschlusses der S-GmbH für 2002 waren die beiden Verrechnungsverbindlichkeiten auf dem Verrechnungskonto der Bf zusammengeführt, verzinst und der Verzinsungsbetrag deren Verrechnungskonto zugeschrieben worden.

Im Jahresabschluss 2003 war man von der zuvor geübten Praxis insofern abgegangen, als nunmehr der per 31.12.2003 auf dem Verrechnungskonto der Bf (KtoNr. 2301) aushaftende Gesamtsaldo (97.819,26 €) zunächst unverzinst auf das „Verrechnungskonto“ ihres Gatten (KtoNr. 2303) umgebucht worden war. In der Folge war der aus der Summe der beiden Verrechnungsverbindlichkeiten (und einem bis 2002 als gesondertes Darlehenskonto des Gatten geführten KtoNr. 3490) resultierende Gesamtsaldo als dessen Verrechnungsverbindlichkeit verzinst worden.

Nachdem der Jahresabschluss der S-GmbH für 2003 am 4.Jn.2005 beim Firmenbuch (FB) eingereicht wurde, geht das BFG davon aus, dass dessen Erstellung in unmittelbarer zeitlicher Nähe zur Übertragung der GmbH-Anteile von der Bf auf ihren Gatten erfolgt und den Vertragsparteien dessen Inhalt bei der Anteilsübertragung zumindest im Wesentlichen bekannt gewesen war.

Auch die Erstellung des Jahresabschlusses der S-GmbH für das Folgejahr erfolgte, den AP-Unterlagen zufolge, in Bezug auf den bis 31.12.2004 auf dem (fortgeführten) Verrechnungskonto der Bf (KtoNr. 2301) neu angewachsenen Negativsaldo von 37.136,27 € nach der für 2003 gewählten Vorgangsweise (Quellen: Stb-Eingabe vom 23.Sept.2008, Punktation zur SB am 29.Juni 2009).

Der Jahresabschluss der S-GmbH für 2004 wurde beim Firmenbuch am 17.Nov.2005 eingereicht, rd. einen Monat vor Anmeldung des Beschlusses zur Umwandlung der Gesellschaft in ein Einzelunternehmen des Gatten der Bf.

Ab 1.1.2005 wurde in der Buchhaltung der S-GmbH nur noch das Verrechnungskonto des Gatten der Bf mit der Bezeichnung „S H.“ (fort)geführt, darin enthalten zum 1.1.2005

die beiden Salden zum Verrechnungskonto der Bf aus den Jahren 2003 und 2004 samt 4%p.a. Verzinsung.

Das BFG misst dem festgestellten Inhalt der im AP-Verfahren vorgelegten Buchhaltungsunterlagen der S-GmbH die größere Beweiskraft bei, als der ohne Belegnachweis behaupteten Darstellung im Rechtsmittel und legt der rechtlichen Beurteilung in der gegenständlichen Entscheidung die festgestellte buchhalterische Erfassung zu Grunde.

In der Schlussbesprechung zur AP vom 29.Juni 2009 hatte die gemeinsame steuerliche Vertretung der drei parallel geprüften Unternehmen die Führung eines Verrechnungskontos für den Gatten der Bf – anstelle einer Vorlage der mehrmals angeforderten Unterlagen zu dessen Vereinbarung mit der S-GmbH - als „*Leihgelder der GmbH mit Verbuchung der Zinsen*“ dargestellt, deren „*Rückzahlung durch die „Kompensation“ in der Umwandlung*“ erfolge (gemeint offenbar die Umwandlung der S-GmbH in ein Einzelunternehmen des Gatten im Jahr 2005). Sicherheiten waren demnach nicht übereignet worden.

Bereits im Verlauf des AP-Verfahrens hatte der Gatte der Bf einerseits die Abgeltung von Arbeitsleistungen, die er für die GmbH erbracht hatte, mit den auf seinem Verrechnungskonto verbuchten Beträgen und anderseits die Existenz schriftlicher Unterlagen zu seinem „*Darlehen*“ (vgl. KtoNr. 3490) ausgeschlossen (Quelle: Prüfer-AV zur Besprechung mit dem Gatten der Bf vom 10.Sept.2008).

Auch zur Rechtsgrundlage für die Übertragung der Verrechnungsverbindlichkeiten der Bf auf das „*Verrechnungskonto*“ ihres Gatten war die gemeinsame steuerliche Vertretung der geprüften Unternehmen im AP-Verfahren wiederholt befragt und zur Vorlage entsprechender Unterlagen aufgefordert worden.

Von Seiten der Unternehmen war regelmäßig auf mündliche Vereinbarungen verwiesen worden, deren letztlich schriftlich festgehaltener Inhalt sich in einem nicht näher erläuterten „*internen Ausgleich*“ zwischen den Eheleuten und dem Hinweis auf die mit 4%p.a. vorgenommene Verzinsung erschöpft hatte (Quelle: AP-Eingabe der steuerlichen Vertretung vom 15.Mai 2009).

Wie bereits zu den Verrechnungsverbindlichkeiten des Gatten, war in der SB vom 29.Juni 2009 ergänzend vorgebracht worden, dass ein Übergang der Verrechnungsverbindlichkeit der Bf auf das Einzelunternehmen des Gatten im Rahmen der Umwandlung der S-GmbH im Jahr 2005 vereinbart worden sei. Die Bf leiste seit 2007 „*je nach finanzieller Lage*“ Rückzahlungen an den Gatten. Zwar würden weiterhin 4%p.a. Zinsen verrechnet, doch sei eine „*Endfälligkeit*“ (BFG-Anmerkung: gemeint offenbar ein Rückzahlungstermin für das aushaftende Kapital) nicht vereinbart worden. „*Das Darlehen ist zu Ende bezahlt, wenn das Darlehen zu Ende ist.*“ (Zitat lt. Prüfer-AV zur SB vom 29.Juni 2009).

Auf Basis des festgestellten AP-Verfahrensganges sieht das BFG - in Hinblick auf Punkt IV des notariellen Abtretungsvertrages vom 29.Nov.2004 und die zeitnah

folgende buchhalterische Übertragung der Verrechnungsverbindlichkeiten 2003 der Bf auf deren Gatten - einen klaren, sowohl inhaltlich als auch formal in der umgesetzten Form geplanten Zusammenhang der vom Gatten übernommenen Verrechnungsverbindlichkeiten der Bf mit der Abtretung ihrer GmbH-Anteile an den Gatten.

Da die Höhe ihrer 2004 neu entstandenen Verbindlichkeiten gegenüber der S-GmbH im Zeitpunkt der Anteilsabtretung im Wesentlichen ebenfalls bereits feststand, bestätigt die spätere gleichartige buchhalterische Behandlung im GmbH-Jahresabschluss 2004 diese Beurteilung auch für die 2004 hinzugekommenen „Verrechnungsverbindlichkeiten“ der Bf.

Dagegen geht das BFG davon aus, dass zwischen der (aus der S-GmbH ausgeschiedenen) Bf und ihrem Gatten (als neuem GmbH-Eigentümer) weder eine mündliche noch eine schriftliche Vereinbarung zur Rückzahlung ihrer persönlichen Verrechnungsverbindlichkeiten gegenüber der S-GmbH getroffen wurde, die inhaltlich einem fremdüblichen Darlehensvertrag gleichkommt. Zum Fehlen einer klaren Rückzahlungsvereinbarung (*„Das Darlehen ist zurückbezahlt, wenn es zurückbezahlt ist“*) kommt Punkt IV des Anteilsabtretungsvertrages vom 29.Nov.2004 hinzu, welcher den Gatten der Bf zur Abgeltung ihrer GmbH-Verbindlichkeiten verpflichtet. Die buchhalterische Erfassung einer Verzinsung (deren Bezahlung, wie in der Folge ausgeführt, im Verfahren nicht nachgewiesen wurde), vermag die fehlende Rückzahlungsverpflichtung nicht zu ersetzen.

Ebenso hält das BFG die im Rechtsmittel vorgebrachte Rückzahlung der ehemaligen Verrechnungsverbindlichkeiten an den Gatten für nicht erwiesen.

Nach dem abgabenbehördlichen Datenbestand reichte der Gatte der Bf seine Abgabenerklärungen für 2007 zwei Monate nach der Schlussbesprechung im verfahrensgegenständlichen AP-Verfahren, bzw. vier Tage nach Ergehen der nunmehr angefochtenen Bescheide, beim FA ein. In der ESt-Erklärung wies er (erstmalig) 7.564,72 € (nicht endbesteuerte) Erträge aus Kapitalvermögen aus (in den ESt-Erklärungen der Vorjahre waren keine vergleichbaren Einkünfte erklärt worden).

Den Angaben im verfahrensgegenständlichen Rechtsmittel zufolge umfassten die erklärten Kapitalerträge die im Zeitraum 2005-2007 angewachsenen Zinsen der zum Zeitpunkt der Umwandlung der S-GmbH in das Einzelunternehmen des Gatten (31.3.2005) aus dem ehemaligen GmbH-Verrechnungskonto der Bf resultierenden Verbindlichkeit. Die Zinsen sollen von der Bf im Jahr 2007 gemeinsam mit dem aushaftenden Kapital im Wege zahlreicher, über das ganze Jahr verteilter Beträge an ihren Gatten zurückbezahlt worden sein.

Tatsächlich ist weder der vom Gatten erklärte Zinsertrag rechnerisch nachvollziehbar (die Gesamtrückzahlung von 152.000,- € entfiel demnach mit rd. 144.000,- € auf die zum 31.März 2005 aushaftende Verbindlichkeit – richtiger Verzinsungsbeginn 29.Nov.2004!; bei der im AP-Verfahren genannten Verzinsung mit 4% p.a. fielen bereits bis Anfang 2007

Zinsen von mehr als 10.000,- € an), noch belegt das Verfahrensergebnis die behauptete Rückzahlung der Verbindlichkeit durch die Bf.

Nach dem Ausscheiden aus der S-GmbH erlaubten die Einkommensverhältnisse der Bf in den Jahren 2005/2006 keine relevanten Schuldentilgungen.

Ab Jänner 2006 war die Bf allerdings zu 55% am Stammkapital der als Reaktion auf die Insolvenz der Arbeitgeberin ihres Gatten gegründeten CuA Products GmbH, FN 777777x (C&A GmbH-2) beteiligt (bevor ihre Beteiligung ab 2/2007 drastisch absank). Aus dem Jahresgewinn des ersten Geschäftsjahres 2006 erhielt die Bf eine Ausschüttung von 288.750,- € (nach KeSt-Abzug 218.067,- €), die in vier Tranchen zwischen 1. März und 31. Juli 2007 auf ein auf den Namen der Bf lautendes Bankkonto bei der Bank-1 überwiesen wurde. Über die Zeichnungsberechtigung für dieses Bankkonto ist nichts bekannt.

Nach den vorgelegten Rechtsmittelbeilagen überwies die C&A GmbH-2 auf dieses Bankkonto im Jahr 2007 neben den Gewinnausschüttungen an die Bf monatlich unter der Bezeichnung „*Aconto Lohn-/Gehalt*“ einen Betrag von 6.906,75 € (in einzelnen Monaten auch wesentlich mehr, offenbar Gehalt plus Sonderzahlungen).

Während die Bf weder 2006 noch 2007 Dienstnehmerin der C&A GmbH-2 war, bezog ihr (untergeordnet beteiligter) Gatte ab Jänner 2007 ein Geschäftsführergehalt von dieser Gesellschaft (2007 fast 142.000,- € netto).

Die Lohnbezüge aus dem (einzigsten) Dienstverhältnis der Bf im Jahr 2007 bei der CuA-GmbH-3 wurden auf ein Bank-2-Bankkonto überwiesen.

Das BFG geht unter diesem Umständen davon aus, dass die angeführten Gehaltsakontierungen dem Dienstverhältnis des Gatten der Bf bei der C&A GmbH-2 zuzuordnen sind. Auf die Bankkontenbezeichnung kommt es in diesem Zusammenhang ebenso wenig an, wie auf die mangels Unterlagenvorlage unbekannt gebliebene Zeichnungsberechtigung(en) für dieses Bankkonto, da diese Umstände an der Herkunft der Zuflüsse nichts ändern.

Die zum Nachweis der „Darlehensrückzahlung“ an den Gatten (lediglich in Fragmenten vorgelegten) Kontoauszüge zum angeführten Bankkonto bei der Bank-1 belegen laufende Überweisungen auf zwei Bankkonten des Gatten der Bf bei der Bank-3 bzw. der Bank-4 (das erste lt. AP-Akt lautend auf die Bf und ihren Gatten). Den Überweisungen fehlt jeglicher Hinweis auf den Zahlungszweck. Verteilt über das Jahr 2007 wurden demnach in 27 Einzelbeträgen rd. 72% des im Rechtsmittel angegebenen Rückzahlungsbetrages überwiesen.

In Hinblick auf das geltende Bankgeheimnis oblag es ausschließlich der Bf, hinreichend aussagekräftige Nachweise für ihr Vorbringen vorzulegen.

Da die Kontoauszüge unvollständig vorgelegt wurden, kann vom BFG zum Gesamtbetrag der Überweisungen an den Gatten keine Feststellung getroffen werden. Aufgrund der

Kontenbezeichnung des Bank-3.-Kontos gilt dies auch für die Zurechnung der getätigten Überweisungen an den Gatten der Bf.

Ebenso fehlt für die verbleibenden rd. 28% der angegebenen Gesamtsumme, die mittels Scheck- oder Barbehebung (vorwiegend vom zuvor angeführten Bank-2-Konto der Bf) abflossen, neben dem Zahlungsgrund auch der Nachweis für einen Zufluss bei deren Gatten.

Die dargestellten Zahlungsvorgänge sind aus Sicht des BFG nicht geeignet, eine Rückzahlung der verfahrensgegenständlichen Verrechnungsverbindlichkeiten der Bf aus der S-GmbH an ihren Gatten zu belegen.

Tatsächlich hält es das BFG in Hinblick auf den zum Konto der Bank-1 festgestellten Sachverhalt weder für erwiesen, dass die zahlreichen Überweisungen an den Gatten der Bf überhaupt der Bf als Auftraggeberin zuzurechnen waren, noch dass die überwiesenen Beträge aus den Gewinnausschüttungen der Bf von der C&A GmbH-2 für 2006 stammen (unbekannte Zeichnungsberechtigung, Gehaltsakontierungen der C&A GmbH-2). Auch lassen die Bezeichnung des Bank-3.-Kontos, die Verwendung von Schecks bzw. die vorgenommenen Barbehebungen keine Feststellung zu, dass die auf diese Weise transferierten Gelder dem Gatten der Bf zuflossen.

Dazu kommt der Umstand, dass im Zuge der AP 2008/2009 keine Rede von einer bereits erfolgten Rückzahlung der ehemaligen GmbH-Verrechnungsverbindlichkeiten der Bf an ihren Gatten gewesen war (eine Rückzahlung an die GmbH kam 2007 aufgrund der zwischenzeitigen Beendigung der Gesellschaft nicht mehr in Betracht). Die im AP-Akt dokumentierten Äußerungen in der Schlussbesprechung zum „Darlehen des Gatten“ vermitteln deutlich einen unbereinigten Schwebezustand („*Das Darlehen ist zurückbezahlt, wenn es zurückbezahlt ist*“).

Aufgrund des zeitlichen Ablaufs im Zusammenhang mit der Einreichung der ESt-Erklärung des Gatten für 2007, vermögen vor diesem Hintergrund zudem dessen Angaben über erzielte Zinserträge die Rechtsmitteldarstellung nicht zu erhärten.

Während das Verfahrensergebnis somit zu den Verrechnungsverbindlichkeiten der Bf aus der S-GmbH weder eine fremdübliche Darlehensvereinbarung zwischen den Ehegatten, noch den Nachweis einer tatsächlichen Schuld- und Zinsentilgung durch die Bf erbracht hat, hält das BFG einen Zusammenhang der Schuldübernahme mit dem Beteiligungsübergang auf den Gatten der Bf für erwiesen.

Der festgestellte Inhalt des Abtretungsvertrages vom 29.Nov.2004 (Punkt IV – Klausel zur Schad- und Klagloshaltung) sowie die Art und Weise der Erfassung der strittigen Verrechnungsschuld im Rechenwerk der S-GmbH (Verrechnungskontenübertragung auf den Gatten in zeitlicher Nähe zum Abschluss des Abtretungsvertrages) stellen diesen Konnex hinreichend her.

Das Verfahrensergebnis bestätigt die Schuldübernahme auch als eine der Höhe nach nachvollziehbare Gegenleistung für eine entgeltliche Übertragung der GmbH-Anteile.

Die Situation der S-GmbH zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung stellt sich wie folgt dar:

Lt. Firmenbucheintrag aus 1994 war die S-GmbH ursprünglich im Geschäftszweig „Kunststoffverarbeitung“ tätig gewesen.

Dem insoweit unbedenklichen Inhalt der vorliegenden Unterlagen zu den drei AP-Verfahren zufolge, hatte sich die Gesellschaft zunächst mit dem aus der Insolvenz einer GmbH aus dem Umfeld des Gatten der Bf erworbenen Anlagevermögen an Standorten in Slowenien (bis 1999) und Kroatien (bis 2002) - mit in Österreich nicht konzessionierungsfähigen Produktionsmaschinen - im Bereich der Erzeugung von Sportgeräte und Kunststoffformen für Sportgeräte betätigt bzw. den Handel mit Sportgeräte betrieben.

Allerdings weist bereits die Bilanz der S-GmbH zum 31.Dez.2002 keine Warenvorräte aus der Sportgerät-Sparte aus. Eine nach dem Produktionsende in Kroatien aktiv fortgesetzte Betätigung der S-GmbH in diesem Geschäftsbereich brachte das AP-Verfahren nicht hervor. Selbst die vom Gatten der Bf im AP-Verfahren behauptete Veräußerung vereinzelt noch vorhandener Kleinteile bei entsprechender Nachfrage, findet in den Jahresabschlüssen der S-GmbH ab 2003 keine Deckung (weder Erfassung von entsprechenden Warenvorräten, noch von Erlösen).

2004 musste der Standort in Kroatien wegen Verkaufs der zur Produktion genutzten Halle durch den dortigen Geschäftspartner geräumt werden (Gewinnermittlung der S-GmbH für 2004: 5.000,- € Entsorgungskosten, erfasst als Materialaufwand).

Auch ein, lt. Gatten der Bf, ehemals gelegentlich als Umladeplatz für Sportgeräte genutzte Lagerplatz in (GmbH-Sitz), an welchem sich von Nov.1999 - Nov.2004 lt. Firmenbuch der Sitz der S-GmbH befunden hatte und auf welchem nach den Angaben im AP-Verfahren die Errichtung eines Betriebsgebäudes für das Unternehmen geplant gewesen war, wurde im Jahr 2004 wegen Verkaufs der Liegenschaft durch die Eigentümerin (Bf) geräumt (Gewinnermittlung der S-GmbH 2004: 1.700,- € Entsorgungskosten; der Veräußerungserlös der Bf wurde nicht zur Abdeckung ihrer Verrechnungsverbindlichkeit gegenüber der S-GmbH verwendet).

Von 1997 bis 12/2004 führte die S-GmbH mit Hilfe ihres einzigen Dienstnehmers, die bereits erwähnten „Umbauarbeiten“ für die C&A GmbH-1 durch.

Nach Beendigung des Geschäftszweiges Sportgerät-Produktion/-Handel war die S-GmbH ausschließlich in diesem Bereich tätig.

Ein „*Handel mit Waren aller Art*“, wie von der S-GmbH in ihrem beim Firmenbuch eingereichten Jahresabschluss zum 31.12.2004 angegeben, findet in den vorliegenden Unterlagen keine Deckung.

Einer im Zuge einer Berufung des Gatten der Bf gegen den ESt-Bescheid 2005 eingebrachten Eingabe an das FA zufolge, resultierte der gesamte GmbH-Umsatz des Jahres 2004 (rd. 165.000,- €) aus den Leistungen für die C&A-GmbH-1 (V-Akt des Gatten/ Stb-Eingabe vom 6.März 2007).

Entsprechend geht das BFG davon aus, dass sich sowohl die Kundenforderungen als auch die Lieferverbindlichkeiten und ebenso der (geringfügige) Wareneinkauf der GmbH in den Jahren nach Beendigung der Sportgerät-Sparte auf die Tätigkeit für die C&A GmbH-1 bezogen.

Wie festgestellt, beendete die S-GmbH mit Ende 2004 auch die Geschäftssparte „Umbautätigkeit“. Der einzige Dienstnehmer der Gesellschaft schied per 11.Dez.2004 aus.

Die Bilanz der S-GmbH zum 31.12.2004 weist offene Restforderungen iHv 13.330,- € aus Leistungen im Rahmen der Geschäftsbeziehungen mit der C&A GmbH-1 aus.

Darüberhinausgehende Forderungen beziehen sich auf die verfahrensgegenständlichen Verrechnungsforderungen gegen die Bf bzw. deren Gatten. Das Bankguthaben besteht aus einem Kauzionssparbuch zu einem Mietverhältnis betreffend angemietete Lagerräumlichkeiten (1.220,71 €). Die im Anlagevermögen der Gesellschaft befindlichen Güter sind – abgesehen von einer im Dez.2003 angeschafften „*Torsteuerung und Funkanlage*“, deren betriebliche Veranlassung für das BFG nicht erkennbar ist – durchwegs abgeschrieben und entsprechend alt (ein „*Bohr- und Meiselhammer*“ aus 1999; 2 Kfz Renault Espace, Bj 1991 bzw. 1994; Büroausstattung, bestehend aus „*Inventar*“, Fax-Gerät, Notebook). Material- oder Warenvorräte befinden sich im Betriebsvermögen der S-GmbH zum 31.12.2004 nicht.

Nach dem Verfahrensergebnis wurden somit beide Geschäftszweige der S-GmbH (Sportgerät-Produktion und –Handel bzw. Umbauarbeiten) spätestens per Ende 2004 eingestellt und verfügte die S-GmbH zu diesem Zeitpunkt – abgesehen von den offenen Forderungen gegen die C&A GmbH-1 - über keine relevanten Vermögenswerte mehr.

Unter Ausblendung der Verrechnungsforderungen gegen die Bf erscheint ein „*wahrer Wert*“ der GmbH-Anteile zum Abtretungsstichtag in Höhe von rd. 140.000,- € mit den Ende Nov. 2004 im Betriebsvermögen der S-GmbH befindlichen Aktiva nicht begründbar.

Anderseits liefert das Verfahrensergebnis keine überzeugenden Anhaltspunkte für eine Übernahme der Verbindlichkeiten der Bf gegenüber der S-GmbH durch ihren Gatten aus freigiebigen Gründen. Ein Schenkungsmotiv steht vielmehr in deutlichem Widerspruch zur wiederholt vorgebrachten Argumentation der Bf im AP- und Rechtsmittelverfahren.

Allerdings ist aus den festgestellten Umständen zur Geschäftsbeziehung der S-GmbH mit der C&A GmbH-1 ein klares wirtschaftliches Interesse des Gatten der Bf an der (auch formellen) Übernahme der S-GmbH im Zeitpunkt der Anteilsabtretung abzuleiten. Ein Abtausch der bis dahin bestehenden Leistungsbeziehung zwischen den beiden Gesellschaften mit einer Erhöhung seiner Lohnbezüge von der C&A GmbH-1 setzte naturgemäß - und insbesondere zur Rechtfertigung und Durchsetzung gegenüber den amerikanischen Konzernvertretern oder deren Europa-Repräsentanten - auch die personelle Identität der beteiligten Vertragspartner voraus.

Zusammenfassend geht das BFG auf Basis des festgestellten Verfahrensergebnisses somit davon aus, dass die Übernahme der strittigen Verrechnungsverbindlichkeiten der

Bf durch deren Gatten im Zusammenhang mit der Anteilsabtretung der S-GmbH stand und einen Teil der Gegenleistung für die Gesellschaftsanteile bildete.

Eine ernsthaft vereinbarte Rückzahlungsverpflichtung der Bf an den Gatten konnte ebensowenig festgestellt werden, wie eine tatsächlich erfolgte Bezahlung von Zinsen oder eine Rückzahlung ihrer bei der Anteilsübertragung gegenüber der S-GmbH aushaltenden Verbindlichkeit.

Auch eine Übernahme der Verbindlichkeit durch den Gatten aus Schenkungsmotiven war nicht feststellbar.

## II.) Rechtslage:

Gemäß § 2 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) unterliegen der Einkommensteuer u. a. *sonstige Einkünfte* im Sinne des § 29 EStG.

§ 29 Z 2 EStG 1988 idF vor BGBl. I Nr. 111/2010 ordnet die Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften im Sinne der §§ 30 und 31 den *sonstigen Einkünften* zu.

Nach § 31 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 2/2001 gehören zu den *sonstigen Einkünften* die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mehr als 1% beteiligt war.

Als Veräußerung gilt das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft, das auf die Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums an der Beteiligung gegen Entgelt gerichtet ist. Die Besteuerung eines Überschusses richtet sich nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip (vgl. Doralt, EStG<sup>3</sup>, § 31 Tz 84 und 120).

Nach § 31 Abs. 3 leg. cit. sind bei Veräußerungen iSd Abs. 1 als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten sowie den Werbungskosten andererseits anzusetzen.

Davon zu unterscheiden sind die unter § 31 Abs. 2 EStG erfassten Veräußerungsvorgänge, für welche bei der Ermittlung der Einkünfte an Stelle des Veräußerungserlöses auf das Abwicklungsguthaben bzw. den gemeinen Wert der Anteile abzustellen ist (vgl. § 31 Abs. 3 EStG 1988).

Zum Veräußerungserlös einer Beteiligung zählen alle wirtschaftlichen Vorteile, die dem Veräußerer aus dem Verkauf erwachsen bzw. alles, was der Erwerber als Gegenleistung für die Erlangung der Beteiligung aufwendet. Dazu gehören auch vom Erwerber übernommene Verbindlichkeiten, wie etwa die Übernahme der noch nicht eingezahlten Stammeinlage. Der Zufluss erfolgt in diesem Fall mit Wirksamkeit der Schuldübernahme (vgl. VwGH 28.11.2000, 97/14/0032 sowie Jakom, EStG Kommentar<sup>3</sup>, § 31 Rz 26ff mit den dort angeführten Literaturverweisen).

Nach § 37 Abs. 1 iVm Abs. 4 Z. 2 lit. b EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 80/2003 ermäßigt sich der Einkommensteuersatz für Einkünfte im Sinne des § 31 EStG auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Die steuerliche Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen Familienangehörigen setzt nach der vom VwGH in ständiger Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen voraus, dass die Geschäfte nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleichsgrundsatz).

In Hinblick darauf fordert der VwGH für die steuerliche Anerkennung von Darlehensverträgen zwischen Familienangehörigen klare Kündigungs-, Tilgungs- und Zinszahlungsvereinbarungen (z.B. VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0048 mwV).

Die Grundsätze der sogenannten "Angehörigenjudikatur" kommen auch bei einer Beteiligungsveräußerung zwischen nahen Angehörigen zum Tragen, die der Besteuerung nach § 31 EStG unterliegt (z.B. VwGH 19.10.2016, Ra 2015/15/0046; 27.1.2000, 97/15/0193, je mwV).

### **III.) rechtliche Beurteilung:**

Vor dem Hintergrund der festgestellten Sach- und der dargestellten Rechtslage kommt dem Rechtsmittelvorbringen der Bf zur Besteuerung der Veräußerung ihrer Beteiligung an der S-GmbH (Tz 2 des AP-Berichts vom 29. Juni 2009) keine Berechtigung zu.

Wie unter Punkt I dieses Erkenntnisses festgestellt, bildete die Übernahme der zum Zeitpunkt des Ausscheidens aus der S-GmbH offenen Verrechnungsverbindlichkeiten der Bf gegenüber der Gesellschaft einen Teil jener Gegenleistung, die der Gatte der Bf vereinbarungsgemäß zu erbringen hatte, um die Anteile an der S-GmbH zu erlangen.

Der festgestellte Sachverhalt belegt, dass diese Übernahme aus wirtschaftlichen Erwägungen erfolgte.

Mit der Formulierung in Punkt IV des notariellen Abtretungsvertrages vom 29.Nov.2004 kommt die Übertragung der Verbindlichkeiten auf den Gatten der Bf im Sinne der angeführten „Angehörigenjudikatur“ des VwGH hinreichend klar und eindeutig nach außen zum Ausdruck (ein fremder Erwerber befasst sich vor einem Anteilserwerb zweifellos auch mit dem Rechenwerk der GmbH, deren Anteile er zu erwerben beabsichtigt).

Da mit einer Übertragung der Anteile an der S-GmbH in der gewählten Form für beide Vertragspartner veritable wirtschaftliche Vorteile verbunden waren, erweist sich die Bereitschaft des Gatten, die Anteile an der S-GmbH zu einem Preis zu erwerben, der nur aufgrund der besonderen Begleitumstände (Stichwort: Vorbereitung der Anhebung der Werksleiterbezüge) dem „*wahren Wert*“ der GmbH-Anteile entsprach, als wirtschaftlich begründet und durchaus nachvollziehbar.

Auf die vertraglich abgesicherte Geschäftsbeziehung der S-GmbH mit der C&A GmbH-1 hätte auch ein fremder Eigentümer der S-GmbH ohne entsprechende Abgeltung nicht verzichtet.

Zugleich wäre ein fremder Interessent an den GmbH-Anteilen mit Aussicht auf eine Lohnerhöhung unter vergleichbaren Umständen auch bereit gewesen, auf

Übernahmeforderungen der Bf betreffend ihre Verbindlichkeiten gegenüber der GmbH einzugehen, zumal in Hinblick auf die nachfolgenden Gestaltungsmöglichkeiten als Alleingesellschafter der GmbH.

Anderseits konnte der Erwerber der Gesellschaftsanteile mit der Übernahme der Verbindlichkeiten der bisherigen Anteilseignerin die S-GmbH ohne Aufbringung relevanter Geldmittel übernehmen und sich dadurch die notwendigen Voraussetzungen für die Anhebung seiner Lohnbezüge sichern. Die zeitliche Nähe zur nachfolgenden GmbH-Umgründung lässt zudem darauf schließen, dass die „Rückführung“ der übernommenen Verbindlichkeiten durch Kompensation im Rahmen einer Umgründung der S-GmbH unter Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigungen des Art II UmgrStG von vorne herein zum geplanten „Geschäftsmodell“ gehörte. Die Ausführungen in der Schlussbesprechung vom 29.Juni2009 erhärten dies.

Vor diesem Hintergrund steht der steuerlichen Wirksamkeit der Anteilsveräußerung unter Berücksichtigung der strittigen Verrechnungsverbindlichkeiten der Bf aus dem Blickwinkel des Fremdvergleichsgrundsatzes bzw. der „Angehörigenjudikatur“ nichts im Weg.

Da § 31 Abs. 3 EStG 1988 für Beteiligungsveräußerungen nach Abs. 1 der Bestimmung – im Gegensatz zu Abs.2 lit. b – explizit auf den Veräußerungserlös (und nicht auf den gemeinen Wert) abstellt, bedarf es – bei Vorliegen der Fremdüblichkeit - keiner Prüfung, ob der Anteilserwerb unter Einbeziehung der übernommenen Verbindlichkeiten zu einem Preis erfolgte, der dem gemeinen Wert der Beteiligung entsprach.

Gegen die Höhe der zugerechneten Verrechnungsverbindlichkeiten und die angesetzten Anschaffungskosten brachte die Bf keinen Einwand vor. Auch das BFG hält diese Werte auf Basis des Verfahrensergebnisses für unbedenklich (szt. Anschaffungskosten der Bf in Höhe des notariellen Abtretungspreises von 2.285,- € wurden im AP-Verfahren, wie festgestellt, lediglich behauptet; der Begrenzung der Anschaffungskosten auf das einbezahlte Stammkapital, steht die unterbliebene Zurechnung des nicht einbezahlten Stammkapitals auf der Erlösseite gegenüber).

Da nach dem festgestellten Sachverhalt die Übernahme der Verrechnungsverbindlichkeiten durch den Gatten dem Veräußerungserlös der Bf aus der GmbH-Beteiligung zuzuordnen ist, unterliegt sie dem Besteuerungstatbestand des § 31 EStG 1988. Deren Besteuerung als Leistung nach § 29 Z. 3 EStG 1988 scheidet damit aus (vgl. VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0067).

Im Ergebnis entsprach die im angefochtenen ESt-Bescheid 2004 vorgenommene Besteuerung der Übertragung der Anteile an der S-GmbH von der Bf auf deren Gatten der anzuwendenden Rechtslage. Das Rechtsmittel der Bf war 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 Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine gesicherte Rechtsprechung besteht bereits bei Vorliegen eines begründeten Erkenntnisses (vgl. OGH 1.8.2012, 4 Ob 119/12x).

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die angeführten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision zutreffen, da es sich im Wesentlichen um die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung handelte und die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH ausreichend beantwortet sind.

Graz, am 4. April 2018