

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., über die Beschwerde vom 10. Oktober 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel vom 01. Juli 2014, betreffend Körperschaftssteuer für 2010 bis 2012, betreffend Haftung hinsichtlich Kapitalertragsteuer für 2010 bis 2012 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2010 bis 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaftssteuer sowie betreffend Haftung hinsichtlich Kapitalertragsteuer wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Soweit sich die Beschwerde gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2010 bis 2012 richtet, wird sie 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

Bei der beschwerdeführenden GmbH (Bf.) wurde eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO umfassend den Zeitraum 2010 bis 2012 durchgeführt.

Am 18. Juni 2014 wurde die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO durchgeführt, am 23. Juni 2014 erstattete die Prüferin den Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ dementsprechend die beschwerdegegenständlichen Körperschaftsteuer- und Haftungsbescheide hinsichtlich Kapitalertragsteuer.

Die Beschwerde wurde innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist eingebracht wie folgt (auszugsweise wiedergegeben):

Die Beschwerde richtet sich gegen die Rechtswidrigkeit der oben genannten Bescheide in Folge von

- Verletzung von Verfahrensvorschriften, da der Sachverhalt mangelhaft ermittelt wurde und daher eine Würdigung aller Beweise durch die Behörde nicht möglich war (bezogen auf die Haftungsbescheide)
- einer fehlerhaften Anwendung der Gesetze, die einen maßgeblichen Berechnungsfehler auf Seiten der Behörde nach sich zieht (hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide sowie der Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen)

...

Begründung:

8) a) Alle angefochtenen Bescheide sind Ergebnis einer Außenprüfung gemäß § 150 BAO. Im Rahmen dieser Außenprüfung wurde die jeweilige Veränderung des Verrechnungskontos des Herrn F. R. (Geschäftsführer der Gesellschaft) als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert und einem Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 33% unterworfen. Folgende Punkte sprechen gegen die Qualifizierung als verdeckte Gewinnausschüttung:

- Im Rahmen der Außenprüfung wurde angenommen, dass eine Rückzahlungsvereinbarung erst seit dem Jahr 2011 bestanden hat. Tatsächlich bestand aber bereits davor eine solche Rückzahlungsvereinbarung, die durch jene des Jahres 2011 lediglich ersetzt wurde.
- Die Betriebsprüfung ist der Meinung, dass die in der Rückzahlungsvereinbarung Führung des Verrechnungskontos als unüblich anzusehen ist. Da heutzutage nahezu jeder Unternehmer ein Kontokorrentkonto bei einer Bank sein eigen nennt, ist wohl hier nicht von einer unüblichen Vorgangsweise auszugehen.
- Das Verrechnungskonto wurde ordnungsgemäß verzinst.
- Es besteht eine aufrechte Rückzahlungsverpflichtung zwischen der Gesellschaft und Herrn F. R. per 31.12.2017.
- Das Verrechnungskonto war durch einen Erbanfall zu Gunsten Herrn F. weitgehend besichert. Außerdem bezieht Herr F. ein regelmäßiges Einkommen als Kammerfunktionär der WKO.
- Im Jahr 2013 wurde bereits ein Betrag von rund € 52.000,- von Herrn F. an die Gesellschaft rückgeführt. Im Jahr 2014 waren es bisher weitere rund € 248.000,-. Das Verrechnungskonto wurde daher in den letzten beiden Jahren bereits um € 300.000 reduziert.

All diese Argumente wurden von der Betriebsprüfung nicht ausreichend gewürdigt.

...

b) Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde der Bilanzgewinn/Bilanzverlust der Gesellschaft neu berechnet (siehe Punkt [704] des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung vom 23.06.2014). Dabei ist ein schwerwiegender Denk- bzw. Rechenfehler unterlaufen, der sich wie folgt darstellt: Anstatt nur jene Beträge hinzuzurechnen, die den Unternehmensgewinn bisher gekürzt haben wurde auch die jeweilige Erhöhung des Verrechnungskontos sowie die darauf verrechnete 33%-ige Kapitalertragsteuer dem Unternehmensgewinn zugeschlagen (2010: € 53.290,48 Verrechnungskonto und € 18.896,56 Kapitalertragsteuer; 2011: € 290.097,42 Verrechnungskonto und

€ 97.207,10 Kapitalertragsteuer; 2012: € 205.278,37 Verrechnungskonto und € 71.692,26 Kapitalertragsteuer). Da diese Beträge niemals den Unternehmensgewinn gekürzt haben sondern es sich lediglich um Bewegungen auf Bestandskonten handelt, ist dies eine unzulässige Vorgehensweise. ...

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 03.11.2014 gab das Finanzamt der Beschwerde betreffend die Körperschaftsteuerbescheide teilweise statt und verminderte die Einkünfte um die Beträge der Kapitalertragsteuer, hinsichtlich der Haftungsbescheide wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Die Beschwerdeverentscheidungen wurden wie folgt begründet:

Die Veränderung des Verrechnungskontos wurde im Rahmen der Außenprüfung als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert. Dem Finanzamt liegt die Vereinbarung vom 31.12.2011 vor. Behauptet wird, dass aber bereits davor eine Rückzahlungsvereinbarung bestand, die durch die Vereinbarung vom 31.12.2011 ersetzt wurde. Während der Außenprüfung war nie die Rede von einer anderen, früheren Vereinbarung, diese wurde auch nicht vorgelegt, sondern nur die Vereinbarung vom 31.12.2011. Auch bei der Vorsprache des Geschäftsführers R. F. am 22.10.2014 im Finanzamt wurde diese behauptete Vereinbarung nicht vorgelegt.

In der vorgelegten Vereinbarung vom 31.12.2011 wurde ein Verrechnungsrahmen von 700.000,- vereinbart, eine 3 % Verzinsung festgelegt und der Ausgleich des Verrechnungskontos spätestens zum 31.12.2017 terminiert.

An die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern sind ebenso strenge Maßstäbe wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegen. Solche Abmachungen müssen von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von den Gesellschaftern von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge nicht als erwiesen angenommen werden kann, sodass von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden muss (z.B. VwGH 17.10.2007, 2006/13/0069).

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

Das Gesamtbild der Verhältnisse bezieht sich auf fehlende Darlehensrückzahlung, fehlende Zinsfälligkeiten und fehlende Sicherheiten. Einem fremden Dritten würde ein solches Darlehen nicht gewährt werden. Bei Zusammenschau aller Umstände ist nicht erwiesen, ob die Darlehensrückzahlung von vornherein immer gewollt war. Die Darlehenshingabe ist nicht wirtschaftlich begründet, sondern im Verhältnis der Gesellschafter zur Gesellschaft zu finden. Bei der Beurteilung eines Darlehensvertrages für steuerliche Zwecke ist nach Lehre und Rechtsprechung stets vom Gesamtbild der Verhältnisse auszugehen. Im Beschwerdefall gibt es keine Dokumentationen über Zinsfälligkeiten, Rückzahlungstermine und es wurden auch keinerlei Sicherheiten

eingerräumt. Angesichts der Höhe der über Jahre hin entnommenen Beträge wäre eine schriftliche Absicherung unter gleichzeitiger Einräumung entsprechender Sicherheiten aber unabdingbar gewesen. Das Fehlen dieser Voraussetzungen führt jedenfalls unter dem Aspekt der mangelnden Fremdüblichkeit zur Annahme einer verdeckten Ausschüttung (vgl. VwGH 14.4.1993, 91/13/0194; VwGH 25.2.2004, 99/13/0154; UFS 18.5.2005, RV/0199-G/03).

Keine Gesellschaft wird einem Fremden ohne Festlegung eines festen Kreditrahmens und ohne jegliche grundbücherliche Besicherung ein Darlehen gewähren, noch dazu wenn der Darlehensnehmer den Rückzahlungszeitpunkt nach eigenem Gutdünken festsetzen kann und nur ein Zeitpunkt des spätesten Ausgleichs vereinbart wurde. In der Darlehensvereinbarung ist lediglich der vereinbarte Zinssatz in Höhe von 3 % angeführt, jedoch wurden keine genauen Vereinbarungen hinsichtlich der Zinszahlungen getroffen. Die zu zahlenden Zinsen erhöhten den Forderungsstand der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter. Nach Rechtsprechung stellt eine bloße Verbuchung von Zinsen auf dem Verrechnungskonto keinen Beweis für den Abschluss eines Darlehensvertrages dar, wenn schriftliche Vereinbarungen über Zinsfälligkeiten und Rückzahlungstermine fehlen (vgl. VwGH 14.4.1993, 91/13/0194). Wenn im Darlehensvertrag Vereinbarungen über Rückzahlungen und Zinsfälligkeiten fehlen, findet ein Vorteilsausgleich nicht statt (vgl. KStr 2013 Rz 724).

Fremdüblich ist, dass Darlehen in der beschwerdegegenständlichen Höhe durch werthaltige Sicherheiten bzw. Bürgschafts- und Haftungserklärungen abgedeckt werden. Die Argumentation, wonach Sicherheiten nicht erforderlich gewesen seien, da Herr F. geerbt hat und weiters ein geregeltes Einkommen als Kammerfunktionär hat, sind in diesem Zusammenhang unerheblich. Abschließend ist festzuhalten, dass keine der Höhe des Darlehens entsprechende Sicherheiten vereinbart wurden, weiters wurde die Vereinbarung erst 2011 unterzeichnet, obwohl bereits seit 2009 Forderungen bestehen und es entspricht ebenfalls nicht der Fremdüblichkeit, dass keine Vereinbarung betreffend der Tilgung getroffen wurden (nur der Ausgleich bis 31.12.2017 wurde vereinbart) und keine laufenden Raten bzw. Rückzahlungen vereinbart wurden.

Das Finanzamt hat daher zu Recht die Feststellung getroffen, dass die Darlehensgewährung keinesfalls wirtschaftlich begründet, sondern im Verhältnis der Gesellschafter zur Gesellschaft zu finden ist (vgl. UFS 28.5.2010, RV/1249-L/08, RV/1250-L/08, RV/1251-L/08, RV/1252-L/08).

Da das Darlehen mit fremden Personen unter denselben wirtschaftlichen Voraussetzungen in der gleichen Form nicht abgeschlossen worden wäre, muss sich die Beschwerdeführerin den Vorwurf einer subjektiven auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung gefallen lassen.

Das Argument, dass im Jahr 2013 bereits ein Betrag iHv 52.000,- durch den Geschäftsführer an die GmbH rückgeführt wurde, ist für den Prüfungszeitraum 2010-2012 nicht relevant.

[BVE betreffend die Körperschaftsteuerbescheide:]

Der Argumentation des Beschwerdeführers in Punkt 8 b) der Beschwerde wird seitens des Finanzamtes Folge geleistet.

KESt-Rückstellung	31.12.2010	31.12.2011	31.12.2012
lt. Erkl.	0,00	0,00	0,00
lt. BP	-18.896,56	-116.103,66	-187.795,92
Vermögensänderung	-18.896,56	-116.103,66	-187.795,92
Vermögensänderung v. Vj	0,00	-18.896,56	-116.103,66
Erfolgsänderung	-18.896,56	-97.207,10	-71.692,26

Bilanzgewinn lt. BP	72.809,96	415.909,10	311.958,39
KESt-Rückstellung	-18.896,56	-97.207,10	-71.692,26
Gewinn lt. BVE	53.913,40	318.702,00	240.266,13

[BVE betreffend die Haftungsbescheide hinsichtlich Kapitalertragsteuer:]

Das Finanzamt gelangte auf Grundlage der zum Beschwerdepunkt Körperschaftsteuer oben angeführten Überlegungen zu dem Ergebnis, dass der jährliche Anstieg des Verrechnungskontos nicht als Darlehen an die Gesellschafterin oder den Geschäftsführer, sondern als privat veranlasste Entnahme zu werten ist und dieser damit inklusive der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer eine verdeckte Ausschüttung durch Vorteilsgewährung darstellt. Bei inländischen Kapitalerträgen, zu denen auch verdeckte Ausschüttungen als Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zählen, wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben. Der zum Abzug Verpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Zum Abzug der Kapitalertragsteuer bei inländischen Kapitalerträgen ist der Schuldner der Kapitalerträge verpflichtet.

Die in Rede stehenden verdeckten Ausschüttungen unterliegen daher der Kapitalertragsteuer, die von der Beschwerdeführerin als ausschüttende Körperschaft einzuheben und abzuführen gewesen wäre. Da die Beschwerdeführerin ihrer Verpflichtung jedoch nicht nachgekommen ist, wurde sie daher mit den angefochtenen Bescheiden zu Recht zur Haftung der Kapitalertragsteuer herangezogen.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2010, 2011 und 2012 war demnach abzuweisen.

Der Vorlageantrag wurde mit folgender die Beschwerde ergänzender Begründung erstattet:

- Die Betriebsprüfung ist der Meinung, dass die Rückzahlungsvereinbarung bezüglich des Verrechnungskontos als unüblich anzusehen ist. Dem ist entgegenzuhalten:

Gemäß laufender VwGH-Rechtsprechung bezüglich verdeckter Gewinnausschüttung in Zusammenhang mit einem Verrechnungskonto sind insbesondere 3 Kriterien zu beachten damit von einer Fremdüblichkeit ausgegangen werden kann.

1. Marktübliche Verzinsung:

Das Verrechnungskonto zugunsten Herrn F. wurde in all den prüfungsrelevanten Jahren ordnungsgemäß und marktüblich verzinst, was auch von der Betriebsprüfung nicht bestritten wurde.

2. Rückzahlung und Tilgung:

Das Darlehen wurde in der Vereinbarung endfällig rückzahlbar bis 31.12.2017 gestaltet. Die Vereinbarung eines endfälligen Darlehens ist keineswegs marktunüblich, sondern war im Zeitpunkt der Begründung des Verrechnungskontos - insbesondere auch bei Kreditvergaben durch Banken - absolut üblich. Mehrere hunderttausend ÖsterreicherInnen haben damals endfällige Darlehen abgeschlossen.

3. Sicherheiten:

Die Rückzahlung des Verrechnungskontos war zu jedem Zeitpunkt innerhalb des Prüfungszeitraumes durch folgende Tatsachen gesichert:

Die Mutter von Herrn F. ist am tt.mm.2010 verstorben. Als Nachlass war zu diesem Zeitpunkt ein Geldvermögen in Höhe von € 187.000 vorhanden sowie eine Liegenschaft die später um € 250.000 veräußert wurde. Außerdem hatte Herr F. damals Schadenersatzansprüche aus einem Verkehrsunfall in Höhe von € 80.000 sowie Versicherungsansprüche aus Einbrüchen in der Höhe von € 92.000 zu erwarten (sind auch tatsächlich später eingegangen). In Summe war Herr F. also immer zu Recht von einer zeitnahen Rückführbarkeit des Darlehens ausgegangen. In den folgenden Jahren wurde das Darlehen sukzessive auch tatsächlich rückgeführt. Per 30.09.2014 ist das Darlehen zur Gänze getilgt. Durch die Zufälligkeit des BP-Zeitraumes wurden also Beträge als verdeckte Gewinnausschüttung erfasst, die bei einem späteren Prüfungszeitraum gar nicht festgestellt worden wären, da das Darlehen dann schon rückgeführt gewesen wäre. Im Augenblick liegt die absurde Situation vor, dass durch die angenommenen verdeckten Gewinnausschüttungen (sofern diese bestehen bleiben würden) eine Forderung gegen die Gesellschaft über rund € 650.000 begründet ist. Des Weiteren entstand eine KeSt-Belastung von knapp € 188.000 die auf Grund der - sogar vorzeitigen - Rückführung des Darlehens in keiner Weise gerechtfertigt sein kann.

Es entsteht durch die Rückführung des Darlehens und die zusätzliche Kapitalertragsbesteuerung vielmehr eine finanzielle Doppelbelastung in nicht zumutbarer Höhe.

All diese Argumente wurden weder im Rahmen der Betriebsprüfung noch im Rahmen der Beschwerdeentscheidung ausreichend gewürdigt, die Darlehensvereinbarung ist daher u.E. als fremdüblich anzusehen und es wird hiermit beantragt die Bemessungsgrundlage für die verdeckte Gewinnausschüttung in den KEST-(Haftungs)-Bescheiden auf folgende Beträge zu reduzieren:

2010: € 3.404,88

2011: € 1.553,04

2012: € 9.819,93

Des weiteren richtet sich der Vorlageantrag gegen den Inhalt der Haftungsbescheide 2010-2012 insofern dass als Empfänger der Kapitalerträge R. und E. F. angeführt sind. Gegenüber der Betriebsprüfung wurde eindeutig klargestellt, dass diese Beträge ausschließlich Herrn R. F. zugeflossen sind. Dies umso mehr als Frau F. die Anteile an der Gesellschaft nur treuhändig für Herrn F. hält und er alle Entscheidungen bezüglich der Gesellschaft alleine und ohne Rücksprache mit Frau F. getroffen hat. Tatsächlicher Machthaber der Gesellschaft ist und war zu jeder Zeit alleine Herr R. F.

...

b) ...

Die Bemessungsgrundlagenerhöhung für die KÖST darf daher lediglich auf Grund der sonstigen Feststellungen der BP erhöht werden. Die BP-Bescheide sind daher nicht nur um die Beträge in Höhe der KEST wie in den neuen KÖST-Bescheiden vom 03.11.2014, sondern um die Verrechnungskontenänderungen samt der KEST zu berichtigen.

Das steuerpflichtige Jahresergebnis 2010 dürfte daher lediglich € -2.781,96, jenes für 2011 lediglich € 27.051,54 und jenes für 2012 lediglich € 25.167,83 betragen. Es wird daher beantragt die KÖST-Bescheide für 2010, 2011 und 2012 (alle vom 03.11.2014) entsprechend zu berichtigen. ...

Die Beschwerdevorlage erfolgte mit nachstehendem Sachverhalt und Anträgen:

Sachverhalt:

Herr R. F. ist Geschäftsführer und seine Ehefrau E. Alleineigentümerin der R. u. E. F. GmbH. In den Jahren 2009 bis 2012 wuchs die Forderung der GmbH von ~ € 52.000,00 auf ~ € 626.000,00 an. Am 31. 12. 2011 wurde eine schriftliche Vereinbarung mit dem Geschäftsführer über die Entnahmen auf dem Verrechnungskonto getroffen (Forderung bereits über € 400.000,00), wonach ein Verrechnungsrahmen iHv € 700.000 eingeräumt und das Verrechnungskonto mit 3 % verzinst wurde, terminisiert bis spätestens 31.12.2017. Die Zinsen wurden lediglich am Jahresende auf dem Verrechnungskonto als Entnahme gebucht und nicht bezahlt.

Stellungnahme:

Strittig ist, ob die Veränderung des Verrechnungskontos als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren ist, da sie einem Fremdvergleich nicht standhält und infolgedessen wie im Falle einer offenen Ausschüttung einem Kapitalertragssteuerabzug unterliegt.

Unter den der Abgabenbehörde vorliegenden Bedingungen wäre zwischen fremden Personen bzw. zugunsten einer Person, die in keinem Naheverhältnis zur Gesellschaft steht, ein Darlehen nicht gewährt worden, da es weder Vereinbarungen über Zinsfälligkeiten und Rückzahlungstermine gibt noch Sicherheiten eingeräumt wurden. Die vorliegende Darlehensgewährung ist sohin wirtschaftlich unbegründet und - wie in der Beschwerdevorentscheidung gegen die Haftungsbescheide vom 3.11.2014 als auch in der Beschwerdevorentscheidung gegen die Körperschaftsteuer vom 3.11.2014 bereits ausführlich dargelegt - nur im Verhältnis der Gesellschafter zur Gesellschaft zu finden (UVS 28.5.2010, RV/1249-L/08, RV/1250-L/08, RV/1251-L/08, RV/1252-L/08).

Aufgrund der der Abgabenbehörde vorgelegten Vereinbarung vom 31.12.2011, wonach ein Verrechnungsrahmen von € 700.000 vereinbart und mit einer 3 % Verzinsung festgelegt wurde sowie der Ausgleich des Verrechnungskontos spätestens zum 31.12.2017 terminiert wurde, ist die Veränderung des Verrechnungskontos bereits im Rahmen der Außenprüfung als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert worden und muss sich die Bf. den Vorwurf einer subjektiven auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung gefallen lassen.

Nachdem im Rahmen der Betriebsprüfung darauf hingewiesen wurde, dass o. a. Vereinbarung nachträglich getroffen worden ist, wurde vonseiten der Bf. behauptet, dass bereits vor der Vereinbarung vom 31.12.2011 eine Rückzahlungsvereinbarung bestanden hätte. Dem ist entgegen zu halten, dass die Bf. der Abgabenbehörde bis heute weder eine andere „ursprüngliche“ Darlehensvereinbarung vorgelegt noch erwähnt hat, dass die Vereinbarung vom 31.12.2011 eine Ersatzvereinbarung für eine bereits bestehende Vereinbarung darstellt. Auch bei der Vorsprache des Geschäftsführers R. F. am 22.10.2014 in den Räumlichkeiten der Abgabenbehörde wurde die behauptete Vereinbarung nicht vorgelegt. Darüber hinaus sind in der Vereinbarung vom 31.12.2011 keine Sicherheiten angeführt. Eventuelle Vermögenswerte, die Herr F. besitzt bzw. besessen hat, stellen mangels schriftlicher Vereinbarung keine Besicherung für den geschuldeten Betrag dar. Hinsichtlich der Darlehenstilgung wird auf die Entwicklung der Verrechnungskonten des Geschäftsführers innerhalb des Firmengeflechts verwiesen (siehe Aktenbestandteile). In Summe sind die Schulden des Geschäftsführers gestiegen. Insgesamt kann das Darlehen nicht als fremdüblich erachtet werden, da einerseits weder der Höhe des Darlehens entsprechende Sicherheiten vereinbart wurden und o. a. Vereinbarung erst 2011 unterzeichnet wurde, obwohl bereits seit 2009 Forderungen bestehen und da andererseits keine Vereinbarungen betreffend der Tilgung getroffen wurden. Der Ausgleich bis 31.12.2017 sowie fehlende laufende Raten bzw. Rückzahlungen entsprechen nicht der Fremdüblichkeit.

Der jährliche Anstieg des Verrechnungskontos ist sohin nicht als Darlehen an die Gesellschafterin oder den Geschäftsführer, sondern vielmehr als privat veranlasste Entnahme zu werten und stellt damit, inklusive der darauf entfallenen Kapitalertragsteuer, eine verdeckte Gewinnausschüttung durch Vorteilsgewährung dar.

Diese verdeckten Ausschüttungen unterliegen wie offene Ausschüttungen der Kapitalertragsteuer, die von der Bf. als ausschüttende Körperschaft einzuheben und abzuführen ist. Dieser Verpflichtung ist die Bf. jedoch nicht nachgekommen, sodass sie von der Abgabenbehörde in den Haftungsbescheiden 2010/2011/2012 zu Recht zur Haftung der Kapitalertragsteuer herangezogen wurde.

Es wird daher beantragt, die Beschwerde abzuweisen. Jedoch ist der Wegfall des Verrechnungskontos zu berücksichtigen.

Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes wurden mit Schreiben vom 10. Oktober 2018 seitens der steuerlichen Vertretung der Bf. insbesondere folgende Ergänzungen und Unterlagen übermittelt:

Aus der folgenden Darstellung der Entwicklung des Verrechnungskontos im Zeitraum 2010-2017 werden die tatsächlichen jährlichen Veränderungen der Forderung des Beschwerdeführers ersichtlich:

Verrechnungskonto R. F.								
Entwicklung 2010 - 2017								
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Stand 01.01.	52.484,13	108.200,52	405.611,33	626.412,54	544.784,60	124.889,25	106.953,37	117.197,55
Stand 31.12.	108.200,52	405.611,33	626.412,54	544.784,60	124.889,25	106.953,37	117.197,55	75.245,60
Veränderung	55.716,39	297.410,81	220.801,21	- 81.627,94	- 419.895,35	- 17.935,88	10.244,18	- 41.951,95

Tiligungsgrad zum Ende des Darlehensverhältnisses per 31.12.2017: 87,99 %

Stand Forderung 31.12.2012 626.412,54 (100,00 %)

Stand Forderung 31.12.2017 75.245,60 (12,01 %)

Die Rückführung (des Großteiles) der Forderung wurde nicht nur tatsächlich bewirkt, sondern war auch aus ex ante-Sicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gegeben, wie die folgenden Ausführungen und Nachweise darlegen werden:

- Einmal-Auszahlung Kapitalversicherung iHv € 34.506,94

Auszahlungszeitpunkt war der 01.04.2012 - ist bei Abschluss des Versicherungsvertrages bereits festgestanden

- Rückkauf Lebensversicherung iHv € 11.791,27

der Rückkaufswert der Versicherung stand im relevanten Zeitpunkt unzweifelhaft fest

- Reinnachlass aus Verlassenschaft nach M. F. iHv € 187.549,55

Frau F. ist am tt.mm.2010 verstorben - Einantwortungsbeschluss vom 04.02.2011

- Darlehen von A.F. iHv € 250.000,-

das Darlehen wurde - direkt nach Erhalt des Erlöses aus dem Verkauf eines Superädifikates - von A. F. (Sohn von R. F.) gewährt

- Invaliditätsentschädigung iHv € 54.600,-

der dem zugrundeliegende Unfall ereignete sich am 31.07.2008 - der Betrag wurde Anfang 2010 auf das Konto von Herrn F. überwiesen

- Funktionsgebühren als Spartenobmann iHv € 2.800,- monatlich

Herr F. übte die Funktion des Spartenobmannes ab 09/2010 aus; die Funktionsperiode betrug 5 Jahre.

- Funktionsgebühren als Fachgruppenobmann iHv € 700,- monatlich

Herr F. übte die Funktion des Fachgruppenobmannes ab 2009 aus; eine Wiederwahl erfolgte mit 02/2010. Die Funktionsperiode betrug 5 Jahre.

- Pensionsbezüge iHv € 1.992,80 brutto monatlich

mit Bescheid vom 15.06.2012 wurde ein monatlicher Pensionsbezug iHv € 1.992,80 ab 01.04.2012 festgestellt - der Zeitpunkt des Eintritts der Alterspension lag somit im ausschlaggebenden Zeitpunkt bereits fest

· Invaliditätsrente iHv € 443,39 monatlich

die Entschädigung wird von der AUVA monatlich seit dem damaligen Unfall (siehe Invaliditätsentschädigung oben) ausbezahlt

Als Anlagen waren beigelegt:

Auszahlung Kapitalversicherung

Auszahlungsnachweis Rückkauf Lebensversicherung

Vermögenserklärung und Einantwortungsbeschluss in der Verlassenschaftssache M. F.

Kaufvertrag Superädifikat des A. F.

Invaliditätsentschädigung der Versicherung

Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof erwog im Erkenntnis vom 17.12.2014, Zl. 2011/13/0115:

Ist in Fällen der vorliegenden Art, wie von der Prüferin und der belangten Behörde angenommen, davon auszugehen, dass auf Grund des zwischen dem Gesellschafter (hier: Treugeber) und der Gesellschaft bestehenden Naheverhältnisses Zahlungen erfolgten, die an einen Außenstehenden nicht unter den gleichen Bedingungen geleistet worden wären, so bedarf es, wie die Beschwerde zutreffend geltend macht, der Prüfung, worin der dem Gesellschafter (hier: Treugeber) dadurch zugewendete Vorteil besteht. Ein wesentliches Element dieser Prüfung ist die Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war. Diesfalls lägen verdeckte Ausschüttungen der von der belangten Behörde angenommenen, nicht nur die Konditionen der Zurverfügungstellung zurückzuzahlender Beträge betreffenden Art vor (vgl. in diesem Zusammenhang vor allem das hg. Erkenntnis vom 28. April 2009, 2004/13/0059, VwSlg 8440/F, und daran anknüpfend etwa noch die Erkenntnisse vom 28. September 2011, 2006/13/0084, vom 26. Februar 2014, 2009/13/0112, und vom 22. Mai 2014, 2011/15/0003).

Im obzitierten Erkenntnis vom 28.04.2009, 2004/13/0059, erwog der Verwaltungsgerichtshof:

Strittig ist im Zusammenhang mit dem Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung im Beschwerdefall, ob es nur um die Konditionen geht, unter denen der Beschwerdeführer - statt selbst Bankkredite in Anspruch zu nehmen - sein Verrechnungskonto belasten konnte, wobei der im Unterbleiben von Vereinbarungen über eine fremdübliche Verzinsung liegende Vorteil für den Beschwerdeführer die verdeckte Ausschüttung bilden würde, oder ob aus den Umständen zu schließen ist, dass eine Rückzahlung der verbuchten Beträge selbst von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit beim Beschwerdeführer nicht zu erwarten war. Diesfalls lägen verdeckte Ausschüttungen der von der belangten Behörde angenommenen und vom Beschwerdeführer bestrittenen

Art vor (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 22. Oktober 1991, Zlen. 91/14/0020, 0027, und vom 26. September 2000, Zl. 98/13/0216).

Gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.04.2009 hängt die Beurteilung vom Gesamtbild der jeweils im Einzelfall gegebenen Verhältnisse ab.

In der Beschwerde werden folgende Punkte gegen die Qualifizierung der Veränderungen des Verrechnungskontos des R.F. als verdeckte Ausschüttung ins Treffen geführt:

Zum Vorbringen, dass vom Prüfer angenommen wurde, eine Rückzahlungsvereinbarung bestehe erst seit dem Jahr 2011:

Ins Treffen geführt wird, es habe bereits davor eine solche Rückzahlungsvereinbarung bestanden, die durch jene des Jahres 2011 lediglich ersetzt wurde.

Dazu ist auszuführen:

Das Finanzamt wies in der Beschwerdevorentscheidung darauf hin, während der Außenprüfung sei nie die Rede von einer anderen, früheren Vereinbarung gewesen und diese wurde auch nicht vorgelegt.

Im Vorlageantrag wurde auf diesen Punkt nicht weiter eingegangen, es wurde ins Zentrum der Betrachtung gerückt, dass bezüglich verdeckter Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit einem Verrechnungskonto gemäß der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes drei Kriterien zu beachten sind, damit von einer Fremdüblichkeit ausgegangen werden kann.

Zum Vorbringen, die BP sei der Meinung, dass die in der Rückzahlungsvereinbarung (zu ergänzen: getroffenen Vereinbarung der) Führung des Verrechnungskontos als unüblich anzusehen sind:

Ins Treffen geführt wird, es sei nicht von einer unüblichen Vorgangsweise auszugehen, da heutzutage nahezu jeder Unternehmer ein Kontokorrentkonto bei einer Bank sein eigen nennt.

Dazu ist auszuführen:

Dass im Umstand des Unterhaltens eines Verrechnungskontos eine unübliche Vorgangsweise nicht zu erblicken ist, bedarf keiner weiteren Ausführungen.

Zum Vorbringen, das Verrechnungskonto sei ordnungsgemäß verzinst worden:

Die Beschwerdevorentscheidung nennt, ohne sich damit näher auseinanderzusetzen, die in Höhe von 3% festgelegte Verzinsung.

Zum Vorbringen, es bestehe eine aufrechte Rückzahlungsverpflichtung zwischen der Gesellschaft und R.F. per 31.12.2017:

Das Bestehen einer aufrechten (und ernstgemeinten) Rückzahlungsverpflichtung ist anhand der gesamten Umstände des Falles zu beurteilen und können die Verhältnisse des nachfolgenden Zeitraumes, insb. wenn sie ihre Wurzeln in den Umständen der in Rede stehenden Jahre haben, rückprojiziert werden.

Zum Vorbringen, das Verrechnungskonto sei durch einen Erbanfall zu Gunsten R.F. weitgehend besichert gewesen und beziehe R.F. ein regelmäßiges Einkommen als Kammerfunktionär:

Der Erbanfall zu Gunsten R.F. stellt sich wie folgt dar:

Die Verlassenschaft nach Frau F. wurde dem erbl. Sohn R.F., der ohne die Rechtswohltat des Inventars auf Grund des Gesetzes zum gesamten Nachlass die unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben hatte, mit Einantwortungsbeschluss vom Februar 2011 zur Gänze eingewantwortet.

Der Reinnachlass betrug knapp € 188.000 (Vermögenserklärung in der o.a. Verlassenschaftssache).

Funktionsgebühren von der Wirtschaftskammer Wien bezog R.F. nach Abfrage im Abgabensinformationssystem seit 2009.

Zum Vorbringen, im Jahr 2013 sei bereits ein Betrag von rd. € 52.000,00 von R.F. an die Gesellschaft rückgeführt worden; im Jahr 2014 seien es bisher weitere rd. € 248.000,00 gewesen. Das Verrechnungskonto sei daher in den letzten beiden Jahren bereits um € 300.000,00 reduziert worden.

Laut der mit Schreiben vom 10. Oktober 2018 dargestellten Entwicklung des Verrechnungskontos verringerte sich der Stand des Verrechnungskontos im Jahr 2013 um € 81.627,94 und belief sich auf € 544.784,60, im Jahr 2014 um € 419.895,35 (Verrechnungskontostand 31.12.: € 124.889,25) und im Jahr 2015 um € 17.935,88 (Verrechnungskontostand 31.12.: € 106.953,37); nach einer Erhöhung des Verrechnungskontos im Jahr 2016 um € 10.244,18 verringerte sich der Stand des Verrechnungskontos im Jahr 2017 um € 41.951,95 (und belief sich auf € 75.245,60).

Wenn im Schreiben vom 10. Oktober 2018 ins Treffen geführt wird, die Rückforderung (des Großteiles) der Forderung sei nicht nur tatsächlich bewirkt, sondern sei auch aus ex ante- Sicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gegeben gewesen, ist bezüglich der Darlegung und Unterlagen Vorlage auszuführen:

Im Februar 2010 teilte die Versicherungsgesellschaft, Landesdirektion, R.F. mit, dass für den gegenständlichen Versicherungsfall (Vorfall im Jahr 2008) die Invaliditäts-Entschädigung in Höhe von rd. € 55.000 errechnet wurde und auf das Konto des R.F. überwiesen wird.

R.F. bezog ab September 2010 Funktionsgebühren als Spartenobmann und als Fachgruppenobmann in Höhe von insgesamt monatlich € 3.500.

Die Anfang 1924 geborene Mutter des R.F. verstarb im Jahr 2010, die Einantwortung erfolgte im Februar 2011.

Im April 2011 erhielt R.F. von seinem Sohn ein Darlehen aus dem Verkaufserlös eines Superädifikates in Höhe von € 250.000, betreffend welches R.F. über ein (in der Bauwerkskartei eingetragenes) Wohnungsgebrauchsrecht und ein zu seinen Gunsten eingetragenes Belastungs- und Veräußerungsverbot verfügt hatte.

Im Februar 2012 wurde R.F. informiert, dass sein Versicherungsvertrag am 01.04.2012 abläuft und die Versicherungsgesellschaft ihm den Auszahlungsbetrag in Höhe von rd. € 35.000 auszahlen wird.

Im Juni 2012 erging der Bescheid betreffend die Anerkennung des Anspruches auf Alterspension ab 1. April 2012 an R.F. Die Pension beträgt monatlich rd. € 2.000.

Im Oktober 2012 wurde R.F. (nach einem Rückkauf) der Auszahlungsnettobetrag in Höhe von rd. € 12.000 bekannt gegeben und mitgeteilt, dass 100% des Nettobetrages an ihn ausbezahlt werden.

Auf Basis dieser Verhältnisse kann nicht davon gesprochen werden, aus den Umständen ist zu schließen, dass eine Rückzahlung der verbuchten Beträge selbst von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit bei R.F. nicht zu erwarten war.

Zu den Bescheiden über die Festsetzung von Anspruchszinsen:

Mit den Bescheiden über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2010 bis 2012 vom 01.07.2014 wurden auf Grund der – sich aus den zugrundeliegenden, zufolge der Betriebsprüfung erlassenen Stammabgabenbescheiden ergebenden – Nachforderungen (Differenzbeträge) an Körperschaftssteuer für 2010 bis 2012 die Anspruchszinsen für diese Jahre festgesetzt.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 03.11.2014 wurden die Körperschaftsteuerbescheide für diese Jahre abgeändert und auf Grund der sodann vermindert festgesetzten Körperschaftsteuer mit Bescheiden vom gleichen Tag den Verminderungen an Körperschaftsteuer entsprechende Gutschriften an Anspruchszinsen festgesetzt.

In der Beschwerde wurde beantragt, die Anspruchszinsenbescheide aufzuheben; im Vorlageantrag wurde dieses Begehren aufrecht erhalten.

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus den Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen.

Den angefochtenen Anspruchszinsenbescheiden des Finanzamtes liegen die in den Körperschaftsteuerbescheiden vom 01.07.2014 bzw. 03.11.2014 ausgewiesenen Abgabennachforderungen (Differenzbeträge) zugrunde.

In der Beschwerde und im Vorlageantrag wird die Aufhebung dieser Bescheide mit der Begründung begehrt, die Körperschaftsteuerbescheide seien wegen eines infolge fehlerhafter Gesetzesanwendung maßgeblichen Berechnungsfehlers auf Seiten der Behörde rechtswidrig.

Dazu ist festzuhalten, dass die Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Bescheidspruch der Körperschaftsteuerbescheide ausgewiesenen Nachforderungen gebunden sind. Die Festsetzung von Anspruchszinsen ist verschuldensunabhängig und allein von der zeitlichen Komponente, nämlich wann der betreffende Körperschaftsteuerbescheid dem Abgabepflichtigen bekannt gegeben wurde, und von der Höhe des Nachforderungsbetrages abhängig.

Anspruchszinsenbescheide setzen nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides, wohl aber einen solchen Bescheid voraus. Solche Bescheide sind daher auch nicht - wie im vorliegenden Fall - mit der Begründung anfechtbar, der Stammabgabenbescheid wäre rechtswidrig.

Dass eine Zustellung der Körperschaftsteuerbescheide vom 01.07.2014 erfolgt ist, wurde im Ansuchen um Rechtsmittelfristverlängerung vom 31.07.2014 angeführt, nämlich "eingegangen am 04.07.2014". Hinsichtlich der mit Beschwerdevereinscheidungen geänderten Körperschaftsteuerbescheide vom 03.11.2014 wurde die Zustellung im Vorlageantrag selbst bestätigt, und zwar "bei uns eingelangt am 05.11.2014" bzw. ist durch die Übernahmebestätigung auf den Zustellnachweisen belegt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Informativ ist zu dem der Beschwerde und dem Vorlageantrag zu entnehmenden Begehren, die festgesetzten Anspruchszinsenbescheide aufzuheben, festzuhalten, dass eine Aufhebung bzw. Abänderung von Anspruchszinsenbescheiden (anlässlich einer Aufhebung bzw. Abänderung der Stammabgabenbescheide) im Gesetz nicht vorgesehen ist.

Erweisen sich (wie hier im Beschwerdeverfahren gegen die Körperschaftsteuerbescheide) die genannten Stammabgabenbescheide nachträglich als rechtswidrig und werden sie entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit an die Änderungsbescheide (Aufhebungsbescheide) gebundenen Zinsenbescheiden Rechnung getragen (zB Gutschriftzinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergehen weitere Zinsenbescheide; es erfolgt daher keine Abänderung der ursprünglichen Zinsenbescheide (vgl. Ritz, BAO⁶, § 205, Tz 35 mit den dort angeführten Judikaturhinweisen).

Zur Berechnung der Körperschaftsteuergrundlagen (vgl. BP-Bericht, Änderung der Besteuerungsgrundlagen):

Zeitraum	2010	2011	2012
	Euro	Euro	Euro
Bilanzgewinn/ Bilanzverlust	-3.645,34	25.911,03	24.499,73

Aktivierung Betriebsausstattung lt. BP	-3.365,04	686,67	338,41
Wohngebäude auf Eigengrund lt. BP	5.179,72	645,74	1.280,31
USt-RSt lt. BP	-951,30	-191,90	-950,62
Zw.Summe	-2.781,96	27.051,54	25.167,83
Verlustabzug	0,00	-2.781,96	0,00
Einkünfte lt. BE	-2.781,96	24.269,58	25.167,83
Einkommen	0,00	24.269,58	25.167,83
davon 25% KöSt	0,00	6.067,40	6.291,96
Differenz zur MindestKöSt	1.750,00	---	---
Anrechenbare MindestKöSt	---	-1.750,00	---
Rundung		-0,40	0,04
Festgesetzte KöSt	1.750,00	4.317,00	6.292,00

Zur Berechnung der Kapitalertragsteuer:

Die Haftungsbescheide für die Kapitalertragssteuer werden betragsmäßig wie folgt geändert:

Zeitraum	2010	2011	2012
	Euro	Euro	Euro
Verdeckte Ausschüttung lt. BP	56.695,36	291.650,46	215.098,30
abzügl. Verrechnungskontoänderungen lt. BP	-53.290,48	-290.097,42	-205.278,37
Verdeckte Ausschüttung lt. BE	3.404,88	1.553,04	9.819,93
davon 33,33%	1.134,85	517,63	3.272,98

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Mit gegenständlichem Erkenntnis wurde nicht über eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung entschieden. Feststellungen auf der Sachverhaltsebene betreffen keine Rechtsfragen und sind grundsätzlich keiner Revision zugänglich.

Wien, am 23. Jänner 2019