

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache der RA MV, [Adresse], als Masseverwalterin im Konkurs über das Vermögen der Bf., [Adresse], über die Beschwerden vom 27.03.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt vom 21.01.2015 betreffend Körperschaftssteuer 2010, 2011, 2012 und Umsatzsteuer 2011 sowie vom 22.12.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt vom 13.12.2016 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 2010 bis 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

An der beschwerdeführenden Gesellschaft (Bf.) waren im Streitzeitraum mit jeweils einem Anteil von 50% Herr GGf1 und Frau GGf2 beteiligt, die die Bf. gleichzeitig auch als Geschäftsführer bzw. Geschäftsführerin selbständig vertraten.

Im Rahmen einer die Jahre 2010 bis 2012 umfassenden Außenprüfung (AP) gemäß den §§ 147 ff. BAO und einer den Zeitraum Jänner 2013 bis Mai 2014 umfassenden Nachschau betreffend unter anderem Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer wurden unter anderem folgende beschwerdegegenständliche Feststellungen (geordnet nach Textziffern im Bericht über die AP) getroffen:

Tz. 1 Aus- und Weiterbildung:

Unter Aus- und Weiterbildungsaufwand seien sowohl im Prüfungszeitraum 2010 bis 2012 als auch im Nachschauzeitraum 2013 die Zahlungen an die [Privatschule] für die beiden gemeinsamen Töchter des Gesellschafter/Geschäftsführers und der Gesellschafter/Geschäftsführerin (in der Folge gemeinsam als GesGf. bezeichnet) erfasst worden.

Diese Zahlungen seien nicht als Betriebsausgaben bei der GmbH anzuerkennen und stellten vielmehr verdeckte Ausschüttungen an die GesGf. dar, für die Kapitalertragsteuer festzusetzen sei.

Jahr	Schulgeld	KESSt
2010	16.906,46 €	4.226,61 €
2011	17.169,00 €	4.292,25 €
2012	22.051,00 €	5.512,75 €
2013	33.830,00 €	8.457,50 €

Tz. 2 Seminaraufwand:

Unter Seminaraufwand seien sowohl im Prüfungszeitraum 2012 als auch im Nachschauzeitraum 2013 diverse Aufenthalte im Hotel "[HotelA]" in [Ort] verbucht worden.

Aufgrund durchgeführter Erhebungen (Vorlage der Meldedaten des Hotels, etc.) habe jedoch festgestellt werden können, dass es sich bei diesen Aufenthalten um private Urlaube der GesGf. mit den gemeinsamen Töchtern gehandelt habe.

Die erklärten Aufwände seien daher nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen, sondern stellten verdeckte Ausschüttungen an die GesGf. dar und seien als solche der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.

Eine entsprechende Vorsteuerkorrektur habe ebenfalls zu erfolgen.

Jahr	Hotelkosten	KESSt	Vorsteuer
2012	22.621,07 €	5.655,27 €	-2.419,58 €
2013	19.639,48 €	4.909,87 €	

Tz. 3 Zinsen:

Die Kreditzinsen im Prüfungszeitraum 2010 bis 2012 und im Nachschauzeitraum 2013 für die im Zusammenhang mit der Anschaffung der beiden Eigentumsobjekte in [Adresse], aufgenommenen Kredite seien nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen, da diese für die GesGf. angeschafft worden seien.

Es sei daher von einer verdeckten Gewinnausschüttung an die GesGf. auszugehen, weshalb der Aufwand nicht anzuerkennen und Kapitalertragsteuer abzuführen sei.

Jahr	Kreditzinsen	KESSt
2010	3.400,66 €	850,16 €
2011	12.223,18 €	3.055,79 €
2012	8.866,70 €	2.216,67 €

2013	5.668,72 €	1.417,18 €
------	------------	------------

Tz. 4 Rechts-und Beratungskosten:

Im Rechts- und Beratungsaufwand 2010 fänden sich € 4.409,45 (+€ 874,29 USt) für die Erfassung und Verbücherung des Kaufvertrages hinsichtlich eines bereits unter Tz.3 dieses Berichtes genannten Eigentumsobjektes.

Da die Anschaffung nicht für die GmbH erfolgt sei, sei auch hier von einer verdeckten Ausschüttung in Höhe des Bruttobetrages von € 5.283,74 an die GesGf. auszugehen, der Aufwand und die Vorsteuer nicht anzuerkennen, und Kapitalertragsteuer festzusetzen.

Jahr	Rechts-und Beratungskosten	KEST	Vorsteuer
2010	5.283,74 €	1.320,93 €	-874,29 €

Tz. 5 Reisespesen

Im Reiseaufwand 2010 bis 2012 befänden sich diverse durch die GesGf. privat veranlasste Ausgaben. Festgestellt worden sei dies teilweise aufgrund der vorgelegten Belege selbst (Buchungen, Reise- bzw. Flugdaten, etc.) und teilweise aufgrund durchgeführter Erhebungen.

Sämtliche dieser privat veranlassten Ausgaben seien nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen, insoweit ein Vorsteuerabzug erfolgt sei, sei dieser zu versagen; die Bruttobeträge seien als verdeckte Gewinnausschüttung an die GesGf. der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.

Unter den nicht anerkannten Aufwendungen finden sich Kosten eines Aufenthaltes in [HotelC] (€ 117,73) und eine Reise nach Teheran (€ 3.207,55)

Tz. 9 Fremdleistungen Trainer:

Im Fremdleistungsaufwand *Trainer* befänden sich in den Jahren 2010 und 2011 Spendenzahlungen an [Spendenorganisation]. Da es sich um keinen begünstigten Spendenempfänger handle, seien diese Aufwände außerbilanzmäßig wieder hinzuzurechnen.

Jahr	Fremdleistungen Trainer
2010	2.536,50 €
2011	1.244,50 €

Tz. 12 Anlagen/Firma [Schlosserei]:

Auf dem Anlagenkonto 300 seien im Kalenderjahr 2011 Zugänge aufgrund von Rechnungen der Firma [Schlosserei] verbucht worden. Abgesehen davon, dass es sich dabei um Rechnungen aus dem Kalenderjahr 2009 handle, sei zu bemerken, dass zum Zeitpunkt der Leistungserbringung die von den GesGf. an die GmbH vermieteten Objekte noch nicht angeschafft gewesen seien, weshalb es sich um keinen betrieblich veranlassten Aufwand handeln könne. Vielmehr seien diese Ausgaben wohl einer im selben Objekt privat genutzten Wohnung der GesGf. zuzuordnen, weshalb von einer verdeckten Ausschüttung mit den entsprechenden steuerlichen Konsequenzen (Nichtanerkennung als Anlagevermögen, kein Vorsteuerabzug, keine Afa, Kapitalertragsteuerabfuhr) auszugehen sei.

Bisher sei verbucht worden: Anlagenzugang 2011 netto: € 6.550,01, Vorsteuer: € 1.310,-, Afa 2011: € 655,00 und Afa 2012: € 655,00

Tz. 15 Verrechnungskonto GGf1:

Im Zuge der AP sei festgestellt worden, dass sich in der Buchhaltung des geprüften Unternehmens ein Gesellschafter-Verrechnungskonto (GGf1) befinde, welches sowohl im gesamten Prüfungszeitraum als auch im Nachschauzeitraum ständig angewachsen sei. Die Gesellschaft übernehme demzufolge einen beträchtlichen Anteil der privaten Lebenshaltungskosten des Gesellschafter-Geschäftsführers GGf1 und seiner Familie.

Rückzahlungen seien nicht getätigt worden, eine Verzinsung sei ebenfalls nicht erfolgt.

Die steuerliche Vertretung sei mit Vorhalt vom 11. August 2014 aufgefordert worden, eine entsprechende Vereinbarung zwischen der GmbH und Herrn GGf1 hinsichtlich des Zuwachses auf dem Verrechnungskonto vorzulegen.

In einer Besprechung am 11. September 2014 in den Räumlichkeiten der steuerlichen Vertretung sei mitgeteilt worden, dass es keine Vereinbarung gebe und dass ohnehin für 2014 eine Ausschüttung geplant sei. Bis zum Abschluss des AP-Verfahrens (Schlussbesprechung am 1. Dezember 2014) sei tatsächlich keine Ausschüttung durchgeführt worden.

In Bezug auf die am Verrechnungskonto festgehaltenen Zahlungen der Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter komme es darauf an, ob eine ernst gemeinte Rückzahlungsverpflichtung bestehe.

Wesentlich sei, ob die Gestaltung einem Fremdvergleich standhalte, was bedeuten würde, dass die Vereinbarung zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter nach außen hin ausreichend zum Ausdruck komme, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel

ausschließenden Inhalt habe und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

Im gegenständlichen Prüfungsfall sei keine Vereinbarung vorgelegt worden, es sei nicht einmal behauptet worden, dass eine Rückzahlung erfolgen solle und eine Verzinsung sei ebenfalls nicht durchgeführt worden.

Es könne also nicht als erwiesen angenommen werden, dass die von der Kapitalgesellschaft übernommenen Zahlungen vom Gesellschafter zurückbezahlt werden sollten, weshalb von einer verdeckten Ausschüttung in den Jahren 2010 bis 2013 (Prüfungs- und Nachschauzeitraum) auszugehen sei.

Der Stand des Verrechnungskontos habe sich folgendermaßen verändert:

Per	Stand des Verrechnungskontos	Zuwachs	KES
31.12.2009	138.994,69 €		
31.12.2010	168.116,32 €	29.121,63 €	7.280,41 €
31.12.2011	239.826,66 €	71.710,34 €	17.927,59 €
31.12.2012	320.086,48 €	80.259,82 €	20.064,96 €
31.12.2013	510.243,58 €	190.157,10 €	47.539,28 €

Tz. 18 Nachschauzeitraum 2013

Wie bereits in Tz. 1, Tz. 2 und Tz. 3 angeführt, seien auch im Nachschauzeitraum 2013 Ausgaben für die "[HotelA]", die [Privatschule] und Zinsen im Zusammenhang mit der Anschaffung von Eigentumsobjekten im Privatvermögen der GesGf. auf den Aufwandskonten der GmbH verbucht worden. Es handle sich dabei um verdeckte Ausschüttungen, die der Kapitalertragsteuer zu unterziehen seien.

Die bereits unter Tz. 15 erfolgte Darstellung des Verrechnungskontos führe im Nachschauzeitraum 2013 zu einer verdeckten Ausschüttung in Höhe von € 190.157,10.

2013	Verdeckte Ausschüttung	KES
Zahlungen [Privatschule] (Tz. 1)	33.830,00 €	8.457,50 €
[HotelA] (Tz. 2)	19.639,48 €	4.909,87 €
Zinsen (Tz. 3)	5.668,72 €	1.417,18 €

VerrechnungskontoGGf1 (Tz. 15)	190.157,10 €	47.539,28 €
Summe:		62.323,82 €

Die Kapitalertragsteuer werde mit 25 % berechnet, da sie von den GesGf. selbst entrichtet werde. Es sei daher dafür zu sorgen, dass die Forderungen an die GesGf. auch in der Bilanz 2013 aufschienen.

Das Finanzamt verfügte in der Folge unter anderem mit Bescheiden vom 21.01.2015 die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend Umsatzsteuer 2011 und Körperschaftsteuer 2010 bis 2012 und folgte in den gemäß § 307 BAO gleichzeitig neu erlassenen Sachbescheiden sowie im Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 01/2010 bis 12/2013 den Feststellungen der AP.

In der gegen alle genannten Bescheide fristgerecht eingebrachten **Beschwerde** vom 27.03.2015 wandte die Bf. Folgendes ein:

1.) Ausschüttung des Verrechnungskontos:

Die Bf. übermittle nunmehr die im Dezember 2014 unterfertigten Darlehensvereinbarungen für den gesamten Verrechnungskontenstand. Damit gebe es schriftliche Vereinbarungen mit einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt. Die Darlehen würden fremdüblich verzinst und die Rückzahlung sei geregelt. Somit sei für den Anstieg des Verrechnungskontos keine KEST festzusetzen.

2.) Zinsen und Rechtsanwaltskosten für die Büros in der [Adresse]:

Es seien für die beiden im Eigentum der Gesellschafter stehenden Büros mit je rund 80m² samt Garten (je 100m²), Parkplatz und Kellerabteil und Arbeitszimmer im Wohnungsverband (15m²) pro Monat € 2.522,25 verrechnet worden, was einer Miete von unter EUR 9,00/m² entspreche. Im Gegenzug für die niedrige Miete sei vereinbart worden, dass die Bf. die Zinsen trage, die aus der Finanzierung der Büros anfallen würden. Bei den Zinsen handle es sich somit um einen zusätzlichen Mietaufwand, der betrieblich veranlasst sei und daher auch keine verdeckte Ausschüttung darstelle.

Bezüglich der von der Bf. getragenen Rechtsanwaltskosten sei es genauso vereinbart worden, diese seien daher auch mit dem Bruttobetrag zusätzliche Miete und somit Betriebsausgaben.

Es werde jedoch eingeräumt, dass ein Vorsteuerabzug nicht zustehe.

3.) Schule und Seminaraufwand 2013:

Die Geschäftsführer seien der festen Überzeugung gewesen, dass die Schulkosten der internationalen Schule der Kinder Betriebsaufwand darstellten, da sie selbst in einem internationalen Umfeld tätig seien. Da dem nicht so sei, würden sie den Aufwand für die Schule 2013 und auch den Brutto-Seminaraufwand „[HotelA]“ 2013 an die Gesellschaft noch 2015 refundieren. Im Jahresabschluss 2013 seien diese beiden Positionen bereits als Forderung eingestellt worden und sei von diesen Positionen (gesamt € 52.018,21) daher keine KEST festzusetzen.

4.) [Spendenorganisation]:

Die Aufwendungen „[Spendenorganisation]“ stellten nicht, wie von der AP vermutet, Spenden dar, sondern seien dies Honorarzahungen für einen in einer Sprachschule benötigten Native Speaker gewesen. „[Spendenorganisation]“ sei die Institution gewesen, für die er tätig gewesen sei.

5.) Rechnung [Schlosserei]:

Die Rechnungen der Firma [Schlosserei] beträfen Schlosserarbeiten nach einem Einbruch 2009. Es seien die Fenster des Arbeitszimmers vergittert sowie eine Gitterkonstruktion für den Balkon errichtet worden. Während die Gitterkonstruktion des Balkons privat veranlasst gewesen sei, stelle das Anbringen der Fenstergitter an den Fenstern des Arbeitszimmers - auch in Anbetracht der niedrigen Miete - eine betriebliche Investition dar. Von den € 7.860,01 beträfen brutto € 4.024,90 den Balkon und brutto € 3.835,11 die Fenstergitter. Der nicht anzuerkennende Teil sei daher € 4.024,90, der Restbetrag von netto € 3.195,93 sei eine betriebsbedingte Investition.

6.) Reisespesen:

Im Jahr 2013 sei unter anderem eine Reise nach Teheran nicht anerkannt worden. In der Sprachschule werde auch Persisch unterrichtet. Der Iran sei rückständig hinsichtlich seiner Infrastruktur (Transport, Internet,...). Unterlagen zur Gestaltung des Unterrichtes seien damit außerhalb des Irans nicht oder nur zu unverhältnismäßig hohen Kosten erhältlich. In der Regel sei es einfacher und (mitsamt Flug) billiger wenn man hinfahre und die Unterlagen vor Ort einkaufe. Die Reise nach Teheran sei damit betrieblich veranlasst.

Das Hotel [HotelC] sei ein Seminarhotel. Bevor man eine Lokation als Seminarort heranziehe, müsse dieser Ort auch besichtigt werden. Die Nächtigung im [HotelC] sei betrieblich veranlasst gewesen.

Hinsichtlich der Reisespesen werde eingeräumt, dass - wie richtigerweise von der AP festgestellt - auch privat veranlasste Reisen enthalten seien. Jedenfalls sei immer das Unternehmen repräsentiert und nach neuen Geschäftsgelegenheiten Ausschau gehalten worden, was aber für eine betriebliche Veranlassung nicht genüge.

Angemerkt werde, dass bei keiner der betrieblichen Reisen Diäten geltend gemacht worden seien.

In der **Stellungnahme der Außenprüferin** vom 04.05.2015 zur gegenständlichen Beschwerde wurde zu den einzelnen Beschwerdepunkten ergänzend wie folgt ausgeführt:

1.) Verrechnungskonto:

Es werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass zu keinem Zeitpunkt des AP-Verfahrens vom steuerlichen Vertreter oder vom betroffenen Gesellschafter Einwände hinsichtlich des Zuflusses an den Gesellschafter vorgebracht worden seien. Es sei nie behauptet worden, dass es sich bei den Beträgen auf dem Verrechnungskonto um Darlehen der Gesellschaft an den Gesellschafter handle. Sofern erforderlich, könne diesbezüglich auch der damalige steuerliche Vertreter dazu befragt werden.

Vielmehr sei zwischen der Schlussbesprechung und dem Finalisieren des Berichtes über die AP vom steuerlichen Vertreter am 05.01.2015 per E-Mail ein vom Geschäftsführer erstellter Zahlungsplan betreffend die Nachzahlungen aufgrund der AP übermittelt worden. Dies bedeute, dass bis zu diesem Zeitpunkt offensichtlich weder der steuerliche Vertreter noch der Geschäftsführer selbst über die mit Dezember 2014 datierten und sodann im Beschwerdeverfahren übermittelten „Darlehenszuzahlungen“ gewusst hätten.

Nach Erörterungen des Inhalts der Darlehenszuzahlungen wurde weiter ausgeführt, dass im gesamten Prüfungszeitraum keinerlei Zinsenverrechnung durchgeführt worden sei. Die erste Zuzahlung sei laut den besagten Belegen am 01.01.2011 über € 167.000,00 erfolgt obwohl ein Großteil dieses Betrages, nämlich € 138.000,00, bereits im Jahr 2008 angewachsen sei. Auch sei keinerlei Besicherung erfolgt.

Die Behauptung in der Beschwerde, es gäbe schriftliche Vereinbarungen mit einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt, weshalb der Anstieg des Verrechnungskontos nicht zu einer verdeckten Ausschüttung führe, würde ins Leere gehen.

Bei den vorgelegten "Darlehenszuzahlungen" handle es sich vielmehr um den Versuch, bereits erfolgte Ausschüttungen an den Gesellschafter - zumindest vorübergehend -

durch nachträglich ausgestellte Vereinbarungen, die noch dazu keinem Fremdvergleich standhielten, einer Besteuerung zu entziehen.

2.) Zinsen und Rechtsanwaltskosten für die Büros in der [Adresse]:

Die steuerliche Vertretung sei im Zuge des Prüfungsverfahrens aufgefordert worden, Mietverträge für die Vermietung der beiden Wohnungen an die Bf. vorzulegen. Diesbezüglich sei mitgeteilt worden, dass es keine schriftlichen Mietverträge gebe. Daraufhin sei neuerlich eine schriftliche Ausführung der mündlich vereinbarten Grundlagen abverlangt worden und dies obwohl bereits bei der ersten Aufforderung darauf hingewiesen worden sei, dass – sollte es keine schriftlichen Vertragsausfertigungen geben – zumindest die getroffenen Vereinbarungen schriftlich zu übermitteln wären. Schließlich seien zwei Aktenvermerke, datiert mit Dezember 2009 bzw. Dezember 2010 vorgelegt worden, aus welchen Mietobjekt, Mietdauer, Mietpreis, Zahlungsmodalitäten sowie die getroffenen Vereinbarungen hinsichtlich Mieterinvestitionen ersichtlich wären.

Aufgrund von durchgeführten Internet-Recherchen (vergleichbare Lage Büroobjekte) erscheine das Mietentgelt als fremdüblich, weshalb keine Beanstandungen erfolgt seien.

In den vorgelegten Aktenvermerken gebe es keinerlei Hinweis auf eine Mietenreduzierung infolge Übernahme der Finanzierungskosten und auch nicht im Hinblick auf eine Reduzierung infolge Übernahme der Vertragserrichtungskosten (Rechtsanwalt). Im gesamten Prüfungsverfahren sei derartiges auch niemals behauptet worden und würde dies in dieser Form einem Fremdvergleich auch nicht standhalten. Es sei eher von einer Schutzbehauptung auszugehen, um den aus Versäumnissen im Zuge der Vertragsgestaltung resultierenden Steuernachzahlungen zu entgehen.

Auch hierzu könne der seinerzeitige steuerliche Vertreter befragt werden.

3.) Schule und Seminaraufwand 2013:

Hinsichtlich der nicht anerkannten Schulkosten der internationalen Schule für die Kinder der beiden GesGf. richte sich die Beschwerde nicht gegen das grundsätzliche Nichtanerkennen als Betriebsausgabe, sondern nur gegen die Beurteilung als verdeckte Ausschüttung und zwar nur im Nachschauzeitraum 2013.

Nachdem die Bf. bzw. die GesGf. immer steuerlich vertreten gewesen seien und dies auch immer noch seien, könne davon ausgegangen werden, dass die Nichtabzugsfähigkeit der Schulkosten für die Kinder bekannt gewesen sei.

Trotzdem seien diese Kosten jährlich als Betriebsausgabe der Bf. erfasst worden, so auch im Nachschauzeitraum 2013. Dies bedeute, dass im Zuge der Verbuchung bereits eine verdeckte Ausschüttung getätigt worden sei. Mit der Verbuchung auf dem Aufwandskonto sei der Wille bekundet worden, den Aufwand - wie in den Vorjahren - in der GmbH zu

belassen. Wäre eine Rückzahlung durch die GesGf. geplant gewesen, hätte niemals eine Verbuchung auf einem Aufwandskonto erfolgen dürfen.

Für den als "Seminaraufwand" verbuchten Aufwand betreffend Aufenthalte im Hotel "[HotelA]" ergebe sich ein ähnliches Bild. Die GesGf. hätten mit ihren Kindern ihre Urlaube im Hotel "[HotelA]" verbracht und sich Rechnungen ausstellen lassen, in denen ein „Seminaraufwand“ verrechnet worden sei.

Im Zuge der AP sei eine Erhebung bei der "[HotelA]" erfolgt und habe sich dabei herausgestellt, dass es sich bei den fakturierten Beträgen keinesfalls um einen Seminaraufwand, sondern immer um die Familienurlaube gehandelt habe.

Gegen die Beurteilung als verdeckte Ausschüttung im Prüfungszeitraum sei nicht Beschwerde erhoben worden, lediglich im Nachschauzeitraum und dies mit der Begründung, der Betrag sei (vermutlich im Zuge der Bilanzierung) als Forderung an die Gesellschafter eingestellt worden.

Es sei jedoch bereits mit der Verbuchung auf dem Aufwandskonto der Wille bekundet worden, den Aufwand - wie in den Vorjahren - in der GmbH zu belassen. Auch sei nicht die tatsächlich erbrachte Leistung (Familienurlaub) fakturiert worden, sondern eben ein Seminaraufwand.

Wäre eine Rückzahlung durch die GesGf. vorgesehen gewesen, so hätte niemals eine Verbuchung auf einem Aufwandskonto erfolgen dürfen. Zudem wäre es nicht nötig gewesen, sich Rechnungen über einen "Seminaraufwand" ausstellen zu lassen.

4.) [Spendenorganisation]:

Bekämpft werde die Nichtanerkennung und in Folge davon die außerbilanzmäßige Zurechnung der Zahlungen an "[Spendenorganisation]" mit der Begründung, es handle sich dabei nicht um Spenden, sondern um die Kosten für einen „native speaker“.

Im Zuge der AP seien Zahlungsbelege an "[Spendenorganisation]" vorgelegt worden. Daraufhin durchgeführte Recherchen hätten ergeben, dass es sich bei „[Spendenorganisation]“ um eine Spendenorganisation handle, die nicht zum begünstigten Empfängerkreis zähle. Da nur diese Zahlungsbelege vorgelegt worden seien, könne mangels Vorhandensein entsprechend geeigneter Belege (Rechnungen von [Spendenorganisation]) nicht nachvollzogen werden, dass es sich bei den geleisteten Zahlungen um einen Aufwand für die GmbH handle.

5.) Rechnung [Schlosserei]:

Hinsichtlich der Nichtanerkennung von Schlosserarbeiten 2009 sei nur jener Teil bekämpft worden, welcher auf den seit 2005 an die GmbH vermieteten Arbeitsraum in der privaten

Wohnung der GesGf. entfalle. Es handle sich dabei laut Ausführungen in der vorliegenden Beschwerde um das Anbringen von Fenstergittern nach einem Einbruch.

Auch hier werde wie unter 2.) auf die niedrige Miete und in Folge davon auf die Übernahme dieser Investition durch die GmbH verwiesen. Auch zu diesem Objekt liege ein Aktenvermerk, datiert mit Dezember 2005, vor. Enthalten seien Angaben über Mietobjekt, Mietdauer, Mietpreis und Zahlungsmodalitäten. Eine Übernahme irgendwelcher Investitionen durch den Mieter des 12 m² großen Arbeitszimmers infolge niedriger Miete könne nicht nachvollzogen werden. Dass ohne jegliche Vereinbarung derartige Kosten vom Mieter übernommen würden, sei wohl nicht fremdüblich.

Außerdem wäre noch zu klären, ob es für diesen Vorfall Versicherungsentschädigungen gegeben habe, da die Arbeiten ja infolge eines Einbruches erforderlich gewesen seien. Es müssten also noch Anzeige, Meldung an die Versicherung, etc. vorgelegt werden.

6.) Reisespesen:

Während die Beschwerde von einer Nichtanerkennung einer Reise nach Teheran im Jahr 2013 spreche, dürfte sich es sich dabei vermutlich um die Nichtanerkennung einer Teheranreise im Jahr 2012 handeln.

Dazu müsse ausgeführt werden, dass die Gesellschafter-Geschäftsführerin im Iran geboren sei. Es liege nahe, dass sich dort auch Familienmitglieder von ihr befänden, die besucht würden (facebook-Recherchen).

Vom 9. bis 18.7.2012 - also in den Ferien - sei sie zusammen mit ihren beiden Kindern im Iran gewesen. Als Betriebsausgaben seien neben Flugkosten auch einige nicht leserliche Belege von diversen Einkäufen geltend gemacht worden, welche unter anderem die Worte "gold & jewellery" enthielten. Selbst wenn die Gesellschafter-Geschäftsführerin Unterlagen zur Unterrichtsgestaltung mitgebracht habe, würde dies nicht dazu führen, dass die Kosten der Reise als Betriebsausgaben anzuerkennen seien.

Die Beschwerde richte sich in diesem Punkt auch noch gegen die Nichtanerkennung von Reisespesen 2013 betreffend „Seminarhotel [HotelC]“. Es dürfte sich hier um die Reisespesen 2011 handeln, denn 2013 sei ein Aufwand betreffend [HotelC] nicht aberkannt worden.

Die vorgebrachte Begründung, dass das Hotel [HotelC] möglicherweise als Seminarhotel hätte herangezogen werden sollen und deshalb vorher hätte besichtigt werden müssen, gehe allein schon aufgrund des vorliegenden Beleges ins Leere. Laut diesem sei nämlich neben der Gesellschafter-Geschäftsführerin auch ein Kind vom 18. bis 19.6.2011 Gast im Hotel [HotelC] (Vollpension) gewesen. Die Behauptung der betrieblichen Veranlassung könne also nicht nachvollzogen werden.

Zusammenfassend sei somit die Beschwerde hinsichtlich der Punkte 1.) bis 3.), 5.) und 6.) vollinhaltlich abzuweisen, wobei hinsichtlich des Verrechnungskontos eine

Verböserung dahingehend zu überlegen wäre, dass der Altbestand - obwohl noch immer nicht ausgeschüttet - entgegen der gesetzlichen Bestimmungen und entgegen der im Zuge der Beschwerde vorgelegten Zuzahlungsvereinbarungen nicht verzinst worden sei, was ebenfalls eine verdeckte Gewinnausschüttung zur Folge hätte.

Hinsichtlich Punkt 4.) würde eine Entscheidung die Vorlage geeigneter Belege erfordern.

Hinsichtlich Punkt 5.) könnte noch geklärt werden, ob nicht ohnehin eine Versicherungsentschädigung ausbezahlt worden sei.

In der **Gegenäußerung** zur Stellungnahme der Außenprüferin führte die steuerliche Vertreterin der Bf. am 28.08.2015 zusammengefasst wie folgt aus:

1.) Ausschüttung des Verrechnungskontos:

Nach Verweis auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.12.2014, 2011/13/0015 und 26.2.2015, 2012/15/0177, wurde ausgeführt, dass laut dem erstgenannten Erkenntnis die angefochtenen Bescheide („*Festsetzung des Verrechnungskontos als Ausschüttung*“) nur dann rechtmäßig gewesen wären, wenn die Behörde einwandfrei hätte feststellen können, dass eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto und in den Jahresabschlüssen ausgewiesenen Beträge nicht vorgesehen gewesen sei, womit die Verbuchung nur zum Schein erfolgt wäre und im Vermögen der Gesellschaft keine durchsetzbaren Forderungen an die Stelle der ausgezahlten Beträge getreten wären.

Bei dem zweitgenannten Erkenntnis vom 26.2.2015 habe es der UFS wegen des Fehlens von Vereinbarungen hinsichtlich der Rückzahlung, Zinsfälligkeiten und Sicherheiten als nicht erwiesen angenommen, dass die Darlehensrückzahlungen gewollt gewesen sei. Diese Vorgangsweise habe der VwGH als Verkennung der Rechtslage beurteilt, solle es doch in gegebenen Zusammenhang nicht um formale Kriterien gehen. Die GmbH habe ja den Rückforderungsanspruch rechtzeitig (am Verrechnungskonto) gebucht, sodass eine verdeckte Ausschüttung nur hätte vorliegen können, wenn dieser Rückforderungsanspruch der GmbH gar nicht bestanden hätte.

Im gegenständlichen Fall sei der Rückforderungsanspruch durch die Verbuchung am Verrechnungskonto dokumentiert und durch die (nachträgliche) schriftliche Vereinbarung und Verzinsung auch noch bekräftigt worden.

2.) Zinsen und Kosten Büro [Adresse]:

Bei der Darstellung des Zinsaufwandes und der Rechtsanwaltskosten als zusätzliche Miete handle es sich keinesfalls um eine Schutzbehauptung sondern um eine

Darstellung der jahrelang praktizierten Vorgangsweise, die Zinsen gleich in der GmbH aufwandswirksam zu verbuchen. Bis zur AP sei um die Zinsen weniger Miete gezahlt und der Zinsenaufwand nicht in den privaten Steuererklärungen geltend gemacht worden. Die korrektere - nicht saldierte Darstellung - Erhöhung der Miete um die abzugsfähigen Zinsen und Abzug der Zinsen in den Steuererklärungen der Vermieter führe exakt zum selben steuerlichen Ergebnis.

3.) Schule und Seminaraufwand 2013:

Die Rückzahlung der Beträge sei erst im Zuge der Bilanzierung 2013 von den Gesellschaftern beschlossen und durch Umbuchung auf das Verrechnungskonto entsprechend dokumentiert worden.

4.) [Spendenorganisation]:

Bisher hätten noch keine besseren Belege aufgetrieben werden können, es werde weiter daran gearbeitet.

5.) Rechnung [Schlosserei]:

Nach Verweis auf die Ausführungen zu 2.) wurde ausgeführt, dass von Versicherungsentschädigungen für das Gitter nicht auszugehen sei, da vor dem Einbruch kein Gitter am Fenster angebracht gewesen sei.

6.) Reisekosten:

Der Besuch von Familienmitgliedern in der Freizeit hindere noch nicht die Qualifikation als betriebliche Reise, selbst bei einer Mischreise wären nach neueren Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes die Reisekosten anteilig als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Mit Bescheid vom 23.07.2015 wurde der Bf. gemäß § 85 Abs. 2 BAO aufgetragen, die ihrer Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2011 und Körperschaftsteuer 2010 bis 2012 vom 21.01.2015 anhaftenden Mängel, nämlich

- die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird
- die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden, und
- eine Begründung

bis zum 31.08.2015 zu beheben, andernfalls die Beschwerde als zurückgenommen gelte.

Da dem Auftrag zur Behebung der Mängel nicht innerhalb der gesetzten Frist entsprochen wurde, wurde die Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2011 und Körperschaftsteuer 2010 bis 2012 vom 21.01.2015 mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 16.11.2015 gemäß § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen erklärt, wogegen kein Vorlageantrag eingebracht wurde.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 31.03.2016 wies die belangte Behörde die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid für Kapitalertragssteuer für den Zeitraum 1/2010 bis 12/2013 als unbegründet ab und führte im Wesentlichen wie folgt aus:

1.) Ausschüttung des Verrechnungskontos:

Nach Verweis auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere auf VwGH 26.09.1985, 85/14/0079 sowie VwGH 31.03.1998, 96/13/0121, wurde ausgeführt, dass, sofern der Gesellschafter höhere Lebenshaltungskosten habe als durch das laufende Gehalt bzw. Honorare gedeckt sei und er aus diesem Grund diese Kosten durch laufende Entnahmen über das Verrechnungskonto finanzieren müsse, jedenfalls von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden müsse. Umso mehr sei dies der Fall, wenn - wie hier - im geprüften Zeitraum kein Darlehensvertrag (d.h. auch keine Rückzahlungsvereinbarung, keine Fälligkeit, keine Sicherheiten ...) geschlossen worden sei.

Nach Zitat des Rechtssatzes zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.2.2015, 2012/15/0177, wurde ausgeführt, dass - soweit in der Gegenäußerung vom 28.8.2015 auf dieses Erkenntnis verwiesen werde - im gegenständlichen Fall gerade deshalb, weil der Gesellschafter seine laufenden Lebenshaltungskosten über die „Entnahmen“ auf dem Verrechnungskonto finanziere und auch ersichtlich sei, dass das laufende Einkommen für den gepflogenen Lebensstil sowie die erfolgten Anschaffungen nicht ausreiche und zudem kein Darlehensvertrag geschlossen worden sei, davon auszugehen sei, dass eine Rückzahlungsabsicht im Zeitpunkt der Entnahmen zu verneinen sei. Dementsprechend sei auch zu vermuten, dass die Bonität des Gesellschafter- Geschäftsführers entsprechend gering gewesen sei.

Zumindest wäre bisher die Bonität des Gesellschafter-Geschäftsführers für einen Kredit iHv ca € 500.000,- (Stand per 31.12.2013) durch eine entsprechende Kreditusage eines Bankinstituts bis dato nicht glaubhaft gemacht worden.

Im Übrigen sei darauf hinzuweisen, dass die nachträglichen „Darlehensvereinbarungen“ vom Dezember 2014 keine Auswirkungen auf die geprüften Zeiträume hätten. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH könne eine bereits verwirklichte verdeckte Ausschüttung nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres (und damit auch innerhalb des

Bilanzerstellungszeitraumes) nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden (Bezugnahme auf VwGH 29.01.1998, 96/15/0013; und KStR 2013, Rz 666 ff).

2.) Zinsen und Rechtsanwaltskosten für die Büros in der [Adresse]:

Unter Verweis auf eine Vielzahl von VwGH-Judikatur wurde ausgeführt, dass der in der Beschwerde vorgebrachten Argumentation zu entgegnen sei, dass

- sich der Garten - insbesondere im Hinblick auf die räumliche Nähe zur privaten Wohnung - besonders für die private Nutzung eigne und daher der diesbezügliche Mietaufwand nicht als betrieblich veranlasst gelte. Für Parkplatz und Kellerabteil werde üblicherweise kein gesondertes Mietentgelt verrechnet. Demnach ergebe sich bei einer Miete von monatlich € 1.150,-- für 80 m² Büro eine Nettomiete von € 14,375/m² und für das Arbeitszimmer (€ 2.667,- : 12m² : 12 Monate) eine Nettomiete von € 18,52/m². Eine kurze Internetrecherche betreffend aktuell angebotener Büros in vergleichbarer Größe inklusive Parkplatz in [Büronähe] ergebe, dass diese (zwar ohne Keller aber mit Parkplatz) um € 9 - 11/m² zu haben seien. Es sei daher nicht zu erkennen, dass die Miete für das Büro iHv ca € 14/m² günstig wäre. Die Miete für das Arbeitszimmer iHv € 18,52/m² sei sogar ausgesprochen teuer.
- ein - beachtlicher - Vorteilsausgleich nur dann vorliege, wenn die Leistungen einen sachlichen und engen zeitlichen Zusammenhang aufwiesen und eine entsprechend eindeutige und wechselseitige (im Voraus getroffene, grundsätzlich schriftliche) Vereinbarung über den Vorteilsausgleich vorliege. Auch jahrelang praktizierte konkludente Handlungen könnten eine nach außen ausreichend zum Ausdruck kommende, klare und eindeutige Regelung nicht ersetzen. Eine erst bei Aufgreifen der verdeckten Ausschüttung behauptete (aber nicht beweisbare) Gegenverrechnung mit Vorteilen, die der Anteilsinhaber (angeblich) zugewendet habe, sei kein Anlass für eine steuerwirksame Saldierung der Vorteilsgewährungen (Bezugnahme auf KStR 2013, Rz 611).

Im vorliegenden Fall sei weder glaubhaft gemacht worden, dass die Miete für Büro und Arbeitszimmer unter den marktüblichen Mieten liege, bzw. dass die Miete inklusive den angegebenen Kosten ein marktübliches Niveau hätte, noch sei eine entsprechende schriftliche Vereinbarung darüber getroffen worden.

3.) Schule und Seminaraufwand „[HotelA]“:

Die nachträgliche Einstellung einer Forderung im Jahresabschluss 2013 könne eine bereits bewirkte verdeckte Ausschüttung nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig machen.

Eine steuerwirksame Korrektur eines aufgedeckten Fehlers sei nur bei einem Tatbestandsirrtum oder Vollziehungsfehler anerkannt, nicht im Falle eines Rechtsirrtums. Sei das Wissen und Wollen um die beanstandete Vereinbarung gegeben und erwiesen, könne ein steuerlich beachtlicher Irrtum nicht vorliegen.

Es gelte generell ein Rückwirkungsverbot, ein nachträgliches Rückgängigmachen des Geschäftes könne den Tatbestand nicht ungeschehen machen.

Allfällige Rückzahlungen des Begünstigten seien in diesem Fall gesellschaftsrechtliche Einlagen (Bezugnahme auf KStR 2013, Rz 668 f).

Die Beschwerde sei daher in diesem Punkt abzuweisen gewesen.

4.) [Spendenorganisation]:

Seit der Gegenäußerung vom 28.8.2015 sei bis dato kein entsprechender Beleg eingelangt, der die Darstellung in der Beschwerde untermauern würde. Es gebe daher keinen Grund, von der bisherigen nachvollziehbaren Würdigung der Zahlung als Spende abzugehen.

5.) Rechnung [Schlosserei]:

Im Hinblick auf die hohe Miete des Arbeitszimmers sei davon auszugehen, dass die Kosten für die Sicherung gegen Einbrüche vom Vermieter übernommen werden.

Im Übrigen sei zu beachten, dass über das Arbeitszimmer auch der Zugang zur - wesentlich größeren - Privatwohnung möglich und der Schutz gegen Einbruch daher auch im überwiegend privaten Interesse gelegen sei.

6.) Reisespesen Teheran und [HotelC]:

Nach Verweis auf die eingehende Darstellung in der Stellungnahme der Prüferin wurde ausgeführt, dass es in der Beschwerde bzw. Gegenäußerung an jeder Ausführung sowie an Nachweisen dazu fehle, welche Unterlagen mit welchem Zeitaufwand im Iran gekauft worden wären. Auch fehle die Erläuterung, weshalb diese - wie fast auf allen Gebieten möglich – nicht im Versandweg erhältlich gewesen seien.

Auch sei davon auszugehen, dass man sich über einen beabsichtigten Seminarort auch ohne Übernachtung und Vollpension einen guten Eindruck verschaffen könne. Sollten die Fotos im Internet nicht genügen, so würden dem Interessierten vor Ort alle relevanten Räumlichkeiten - auch ohne Buchung - gezeigt.

Für beide Reisen - Teheran und [HotelC] - , die jeweils von der damals 50%igen Gesellschafterin mit beiden bzw. einem ihrer Kinder unternommen worden sei, gelte, dass die private Veranlassung bei weitem überwiege. Die Beschwerdeführerin hätte für einen fremden Dritten diese Reisekosten auch nicht teilweise übernommen.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 01.04.2016 wies die belangte Behörde gleichfalls die Beschwerde gegen die Körperschaftsbescheide 2010, 2011, 2012 sowie gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011 als unbegründet ab und verwies in ihrer Begründung jeweils auf jene der Beschwerdevorentscheidung vom 31.03.2016 betreffend den Haftungsbescheid für Kapitalertragssteuer für 2010 bis 2013.

Im fristgerecht eingelangten **Vorlageantrag** vom 06.05.2016 verwies die Bf auf ihre Beschwerdeausführungen sowie auf die ergänzende Stellungnahme vom 28.8.2015 und führte sinngemäß wie folgt aus:

Ad 1.) und 3.) Ausschüttung des Verrechnungskontos:

Die Buchung auf das Verrechnungskonto sei keinesfalls zum Schein erfolgt - die Rückzahlung sei beabsichtigt und möglich gewesen. Die Gesellschafter seien, wie die Behörde auch wisse, Eigentümer von drei Wohnungen. Das Verrechnungskonto sei rückforder- und einklagbar, was auch regelmäßig von Insolvenzverwaltern so gehandhabt werde. Neben dem nicht unwesentlichen Geschäftsführerbezug hätten die Gesellschafter auch Mieteinnahmen zur Deckung des privaten Lebensstils erzielt.

Gegen die „Entnahmen“, für die keine Rückzahlungsabsicht bestanden habe und die von der AP als verdeckte Ausschüttung behandelt worden seien, sei auch keine Beschwerde erhoben worden. Es sei vielmehr sehr genau zwischen den Zahlungen, die von der AP aufgrund mangelnder Dokumentation als verdeckte Ausschüttung behandelt worden seien, und jenen, für die von vornherein keine Rückzahlungsabsicht bestanden habe, unterschieden worden. Die Dokumentation sei im Dezember 2014 nachgeholt worden, wobei laut Erkenntnis des VwGH vom 26.2.2015 eine mangelnde Dokumentation allein nicht als Grund für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ausreiche. Die Rückzahlungsabsicht sei spätestens im Rahmen der Bilanzierung am Verrechnungskonto darzulegen - was auch für die Aufwendungen für die Schule sowie den Seminaraufwand „[HotelA]“ im Rahmen der Bilanzierung 2013 gemacht worden sei.

Ad 2.) und 5.) Zinsen und Rechtsanwaltskosten und Rechnung Fenstergitter:

Dazu wurde angeführt, dass es nicht den Tatsachen entspreche, dass üblicherweise für Parkplätze und Kellerabteile kein gesondertes Mietentgelt verrechnet werde. Insbesondere in einem *"Parkpickerlbezirk"* widerspreche es jeder Lebenserfahrung, dass ein Parkplatz

gratis zur Verfügung gestellt werde. Bei einer Pauschalmietvereinbarung entfalle naturgemäß ein Teil des Entgelts auch auf die Parkplätze. Genauso widerspreche es der Lebenserfahrung, dass Lagerraum in einem dicht besiedelten Gebiet gratis sei. Lagerraum werde dringend benötigt, um sämtlichen immer umfangreicher werdenden Dokumentationspflichten und den damit verbundenen Aufbewahrungspflichten nachkommen zu können. Hierbei sei unter anderem die siebenjährige Aufbewahrungsfrist im Steuer- und Handelsrecht zu nennen. Darüber hinaus gebe es umfangreiche Dokumentationspflichten im Personalwesen, Bauwesen, etc.

Tatsächlich sei der Preis von unter 9,00 Euro/m² so ermittelt worden, dass für die zwei Parkplätze je € 200,00 sowie für den Keller € 100,00 angesetzt worden seien. Ziehe man diesen Betrag von insgesamt € 500,00 von der Gesamtmiete von € 2.522,25 ab, blieben für die restlichen 225 m² € 2.022,25 übrig, was somit einen Quadratmeterpreis von € 8,99 ergebe.

Die 225 m² errechneten sich folgt: $80\text{m}^2 \times 2 \text{ Wohnungen} + 15 \text{ m}^2 + 100/2 = 50\text{m}^2$ für Garten.

Der Garten werde nicht privat genutzt, auch sei das von der Behörde bis dato nie festgestellt worden. Das sei insbesondere auch deshalb glaubhaft, weil die Privatwohnung eine Terrasse habe.

Wie auch die Behörde ermittelt habe, betrage die fremdübliche Miete € 11,00 netto pro m². Da im gegenständlichen Fall unecht befreit vermietet werde, sei der Wert entsprechend zu adaptieren.

Der Vorteilsausgleich sei damit anzuerkennen.

Ad 4.) [Spendenorganisation]:

Leider könnten keine weiteren Unterlagen vorgelegt werden, weil der Vortragende in die USA zurückgekehrt sei und daher nur sehr schwer für die Übermittlung weiterer Unterlagen zur Verfügung stünde. Er habe laut seinen eigenen Aussagen alles zur Verfügung gestellt, was er bei sich zu Hause zur Dokumentation brauche, und sehe keine Veranlassung zu einer weiteren Dokumentation.

Ad 6.) Reisespesen Teheran - Seminarhotel:

Tatsache sei, dass die Unterlagen aus dem Iran mitsamt Flug billiger zu beschaffen seien, als wenn man sie mühsam über den Versandweg besorge. Die Durchdringung des Landes mit moderner Telekommunikation und Internet sei nicht so weit fortgeschritten wie in Europa, sodass sich das Organisieren von Unterlagen aus der Ferne weit schwieriger gestalten würde als es auf den ersten Blick den Anschein habe.

In Anbetracht des hohen Niveaus und des damit verbundenen hohen Preises der angebotenen und abgehaltenen Seminare werde es von der Geschäftsführung im Sinne eines verantwortungsvollen Handelns gegenüber den Kunden als unbedingt notwendig erachtet, neue Seminarhotels, bevor sie ins Programm aufgenommen würden, zu testen.

Dass die Gesellschafter-Geschäftsführerin ihre Kinder mitgenommen habe liege eher an der Tatsache der mangelnden Kinderbetreuung für diese Zeit und nicht an der Tatsache, dass es sich um einen privat veranlassten Urlaub gehandelt habe.

Mit **Erkenntnis** vom 21.11.2016 hob das BFG den Haftungsbescheid vom 21.01.2015 betreffend Kapitalertragssteuer für den Zeitraum 01/2010 bis 12/2013 ersatzlos auf (RV/7105400/2016).

In der Folge erließ die belangte Behörde am 13.12.2016 die nun streitgegenständlichen **Haftungsbescheide** für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 01/2010 bis 12/2010, 01/2011 bis 12/2011, 01/2012 bis 12/2012 sowie 01/2013 bis 12/2013 und nahm - den Feststellungen der Außenprüfung folgend - die Bf. für die Abfuhr der sich durch den Zufluss von Kapitalerträgen gemäß § 93 EStG 1988 an die beiden Gesellschafter ergebenden KEST in Anspruch.

Gegen diese Bescheide richtet sich die **Beschwerde** der Bf. vom 22.12.2016, in welcher die Argumente der Beschwerde vom 27.03.2015, der Gegenäußerung vom 28.8.2015 sowie des Vorlageantrages vom 06.05.2016 wiederholt werden. Ergänzend wurde beantragt, die Haftungsbescheide abzuändern und die Haftungsbeträge in folgender Höhe festzusetzen:

für den Zeitraum	in Höhe von
01/2010 bis 12/2010	€ 9.635,10
01/2011 bis 12/2011	€ 12.798,94
01/2012 bis 12/2012	€ 12.800,12
01/2013 bis 12/2013	€ 0,00

Außerdem wurde gem. § 262 Abs. 2 BAO beantragt, von der Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung abzusehen und die Beschwerde direkt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Das Finanzamt legte die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Folgender **Sachverhalt** wird aufgrund der jeweils im Anschluss an die Sachverhaltsfeststellungen dargestellten Beweiswürdigung als erwiesen angenommen:

1.) betreffend VerrechnungskontoGGf1:

Die Bf. beglich im streitgegenständlichen Zeitraum Kosten der privaten Lebensführung der GesGf. und ihrer Familie und verbuchte die für die GesGf. geleisteten Zahlungen als Forderung auf dem VerrechnungskontoGGf1. Da an eine Begleichung dieser Forderungen durch Herrn GGf1 nicht gedacht war, wurden diesbezüglich auch keine Vereinbarungen getroffen. Aus diesem Grund wurden weder Zahlungsmodalitäten festgelegt noch erfolgte eine Besicherung der aushaftenden Forderungen. Es wurden auch keine Feststellungen dazu getroffen, ob es und innerhalb welchen Zeitraumes Herrn GGf1 überhaupt möglich sein werde, das Verrechnungskonto wieder aufzufüllen.

Das Verrechnungskonto weist folgende Entwicklung auf:

zum	Kontostand	Zuwachs
31.12.2009	€ 138.994,69	
31.12. 2010	€ 167.074,72	€ 28.080,03
31.12. 2011	€ 226.006,16	€ 58.931,44
31.12. 2012	€ 306.265,98	€ 80.259,82
31.12. 2013	€ 496.423,08	€ 190.157,10

Wie ersichtlich stieg das Verrechnungskonto im Prüfungszeitraum kontinuierlich an; es wurden keine Rückzahlungen getätigt und die aushaftenden Beträge wurden auch nicht verzinst.

Erst als Folge der Feststellungen der AP wurden angeblich im Dezember 2014 zwischen der Bf. (vertreten durch GGf1) und GGf1 schriftlich erstellte Darlehensvereinbarungen vorgelegt, in denen unter dem Titel „Darlehenszuzahlungen“ Folgendes festgehalten wurde:

- Zuzahlungstag 1.1.2011 über 167.000,00 Euro; fällig am 31.12.2018; verzinst mit 3 %, mindestens jedoch 2 Prozentpunkte über dem EURIBOR;
- Zuzahlungstag 1.1.2012 über 59.000,00 Euro; fällig am 31.12.2018; verzinst mit 3 %, mindestens jedoch 2 Prozentpunkte über dem EURIBOR;
- Zuzahlungstag 1.1.2013 über 80.000,00 Euro; fällig am 31.12.2019; verzinst mit 2,1 %, mindestens jedoch 2 Prozentpunkte über dem EURIBOR;
- Zuzahlungstag 1.1.2014 über 200.000,00 Euro; fällig am 31.12.2020; verzinst mit 2,2 %, mindestens jedoch 2 Prozentpunkte über dem EURIBOR;

Die vorgesehenen Zinsen sollten dabei jeweils am 31.12. des Jahres fällig werden.

Im Jahr 2015 wurden im Zuge der Erstellung der Jahresbilanz 2013 von der Bf. Forderungen vom VerrechnungskontoGGf1 als Gesellschafterdarlehen umgebucht. Die Bilanzposten „VerrechnungskontoGGf1“ sowie „Gesellschafterdarlehen“ wuchsen auch in den Folgejahren kontinuierlich immer weiter an.

Die beiden GesGf. waren - jeweils im Miteigentum zu gleichen Teilen – Wohnungseigentümer der folgenden Wohnungen der Liegenschaft [Adresse]:

- Top 1/1, erworben am 04.06.2009 für 200.000,00 Euro, im Streitzeitraum belastet mit einem Pfandrecht der A Bank in Höhe von 165.000,00 Euro.
- Top 2/1, erworben am 07.12.2009 für 240.000,00 Euro (inkl. Inventar), im Streitzeitraum belastet mit einem Pfandrecht der A Bank in Höhe von 232.200,00 Euro.
- Top 1/4, mit Kaufvertrag vom 26.03.2002 erworben, diente den beiden GesGf. als Familienwohnung. Im Streitzeitraum war sie mit einem Pfandrecht der Bank B in Höhe von 477.000,00 Euro belastet.

Herrn GGf1 kam in den streitgegenständlichen Jahren ein durchschnittliches Nettoeinkommen aus selbstständiger Arbeit und Mieteinnahmen von insgesamt knapp 30.000,00 Euro zu.

Aus diesem Grund, wird davon ausgegangen, dass weder Herr GGf1 noch die GesGf. zusammen in der Lage waren, die auf dem Verrechnungskonto aushaftenden Beträge zurückzuzahlen .

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen, wie insbesondere dem Bericht über die AP, den Vorbringen der steuerlichen Vertretung der Bf., der Stellungnahme der Prüferin vom 04.05.2015, den Daten des Abgabensinformationssystem des Bundes, der Einsicht in das Grundbuch inklusive Urkundensammlung sowie aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Im Laufe des Beschwerdeverfahrens argumentierte die Bf. - ausgeführt von einer erst im Beschwerdeverfahren auftretenden steuerlichen Vertreterin - damit, dass es sich bei den aushaftenden Beträgen des Verrechnungskontos um ein Darlehen der Gesellschaft handle. Dazu wurden Darlehensverträge ("Darlehenszuzahlungen"), datiert mit Dezember 2014 (somit nach Beginn der AP), vorgelegt.

Diese Argumentation sowie die vorgelegten Verträge können aus mehreren Gründen nicht überzeugen:

Festzuhalten ist, dass sich eine – zumindest bis zur gegenständlichen AP - fehlende Rückzahlungsabsicht bereits im jahrelang gelebten Verhalten der beiden GesGf. und der Bf. manifestiert . Über den gesamten Prüfungszeitraum wie auch in den Jahren davor wurden immer weitere Forderungen auf dem Verrechnungskonto des GGf1 verbucht, ohne dass es jemals zu einer Rückzahlung kam. Von der im Rahmen der AP auftretenden steuerlichen Vertreterin der Bf. wurde außerdem bekannt gegeben, dass es keine Vereinbarung bezüglich der Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto aushaftenden Verbindlichkeit gebe und diesbezüglich lediglich auf eine geplante, jedoch nie erfolgte Gewinnausschüttung für das Jahr 2014 hingewiesen. Aus dem Verhalten der GesGf. und der steuerlichen Vertretung der Bf. im Rahmen der AP und dem Umstand, dass weder über eine Rückzahlung noch über die Verzinsung des Verrechnungskontos Vereinbarungen getroffen worden waren, kann nur der Schluss gezogen werden, dass eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto GGf1 ausgewiesenen Verbindlichkeit

zum Zeitpunkt der Belastung dieses Kontos gar nicht angedacht war, was auch den dahingehenden Äußerungen der steuerlichen Vertretung der Bf. entspricht.

Dem erst im Beschwerdeverfahren vorgebrachten Argument, die Zahlungen der Bf. seien auf einen Darlehensvertrag zurückzuführen, der aber angeblich erst im Dezember 2014 schriftlich festgelegt worden sei, steht die tatsächliche Vorgangsweise - nämlich die Verbuchung auf dem Verrechnungskonto - und der Umstand, dass - trotz angeblich bereits mündlich bestehender Vereinbarung - keinerlei Verzinsung in den einzelnen Jahren erfolgte, entgegen. Darüber hinaus ist aus dem gesamten Vorbringen der Bf. auch nicht ersichtlich, aufgrund welcher Umstände die Bf. bzw. deren GesGf. davon ausgegangen sein wollen, dass zu den (beginnend mit 31.12.2018) angeführten Zeitpunkten Herr GGf1 über ausreichende Mittel verfügen werde, die Rückzahlung zu tätigen, zumal eine dahingehende Bonitätsprüfung gar nicht einmal behauptet wurde. Diesbezüglich ist auch festzuhalten, dass die Zuzählung des angeblichen Darlehens immer erst zum 01.01. des Folgejahres erfolgt sein soll, in dem die Verbindlichkeiten auf dem Konto verbucht wurden, und die auf dem Verrechnungskonto verbuchten Verbindlichkeiten der Jahre vor 2010 auch erst zum 01.01.2011 zugezählt worden sein sollen.

Weshalb die auf dem Verrechnungskonto verbuchten Zahlungen somit aufgrund eines von Anfang an zu Grunde liegenden Darlehensvertrages erfolgt sein sollen, ist nicht nachvollziehbar. Vielmehr steht das gesamte Verhalten der GesGf. und der Bf. sowie die Äußerungen der steuerlichen Vertreterin im Rahmen der AP den nun in der Beschwerde vorgebrachten Argumenten sowie den - erst nachträglich angefertigten - Darlehensverträgen diametral entgegen. Während die Bf. keinerlei für die Gewährung von Darlehen in dieser Höhe üblichen Schritte wie die Durchführung einer Bonitätsprüfung oder die Einforderung von Sicherheiten setzte, wurden selbst elementarste Elemente einer Darlehensvereinbarung (wie bspw. die Vereinbarung von Zinsen) erst rückwirkend mit den mit Dezember 2014 datierten Darlehensverträgen eingeführt. Weiters belegt gerade die im Laufe der AP angekündigte Gewinnausschüttung in Höhe des Verrechnungskontos die Tatsache, dass selbst während der AP eine Rückzahlungsabsicht der GesGf. noch keinesfalls gegeben war.

Wenn die Bf. im Vorlageantrag argumentiert, dass die beiden GesGf. Eigentümer dreier Wohnungen seien, neben ihren GesGf.-Bezügen aus diesen auch Mieteinnahmen zur Deckung des privaten Lebensstils erwirtschafteten und die Rückforderung der Ausstände für die Bf. somit jedenfalls möglich gewesen sei, so kann auch diese nicht substantiierte Argumentation nicht überzeugen.

Soweit ersichtlich waren alle drei im gemeinsamen Eigentum der GesGf. befindlichen Wohnungen mit Pfandrechten belastet. Mangels detaillierter Angaben der Bf. ist nicht genau feststellbar, in welcher Höhe die den Pfandrechten zugrundeliegenden Forderungen noch aushaftend waren. Da jedoch zwei der drei Wohnungen (Top 2/1 und 1/1) erst im Jahre 2009 fast zur Gänze drittfinanziert erworben wurden, ist davon auszugehen, dass in den direkt darauffolgenden streitgegenständlichen Jahren noch nahezu die gesamten Darlehensbeträge aushafteten, und kann dem Besitz an den Eigentumswohnungen

somit keine bis kaum eine positive Auswirkung auf die Bonität der GesGf. zugeschrieben werden. Die dritte Wohnung (Top 1/4) diente den beiden GesGf. als Familienwohnung, weshalb schon deshalb nicht davon auszugehen ist, dass sie für diese eine ernsthafte Verkaufsabsicht zur Deckung des Verrechnungskontos hegten. Jedoch ist selbst für einen beabsichtigten Verkauf zu bedenken, dass unter Einbeziehung eines noch aushaftenden und mit dem Erlös zurückzuzahlenden Darlehensbetrages sowie einer jedenfalls nötigen Ersatzbeschaffung von Wohnraum für eine vierköpfige Familie angesichts der Höhe der am Verrechnungskonto aushaftenden Verbindlichkeiten kein nennenswertes Vermögen als Bonitätsfaktor zur Verfügung gestanden wäre.

Aber auch der Verweis auf das Einkommen der beiden GesGf. aus ihrer Geschäftsführertätigkeit und ihren Mieteinnahmen vermag kein anderes Bild zu geben. Da Herrn GGf1 aus Einnahmen aus selbständiger Arbeit und Mieteinnahmen ein durchschnittliches Jahresnettoeinkommen von ca. 30.000,00 Euro zur Verfügung stand, ist davon auszugehen, dass seiner Ehefrau für dieselbe Tätigkeit ein nicht beträchtlich höheres Nettoeinkommen, somit beiden GesGf. ein gemeinsames Nettoeinkommen zwischen 60.000,00 Euro und 75.000,00 Euro pro Jahr zur Verfügung stand. In Anbetracht der offensichtlich vorhandenen Verbindlichkeiten für die Drittfinanzierung der drei Eigentumswohnungen und der Tatsache, dass der jährliche Anstieg des Verrechnungskontos das angenommene Nettoeinkommen beider GesGf. teilweise um ein Vielfaches überstieg, fehlen jegliche Anhaltspunkte dafür, wie die GesGf. vom vorhandenen Nettoeinkommen nach Abzug der für ihren Lebensunterhalt benötigten Mittel das Verrechnungskonto hätten abdecken können. Gleichmaßen wurde auch nicht dargelegt, von welcher nachweisbaren Einkommensentwicklung die beiden GesGf. ausgingen, um die auf dem Verrechnungskonto aushaftenden Beträge abdecken zu können. Auch den nachträglich erstellten Darlehensverträgen kann nicht entnommen werden, weshalb davon ausgegangen worden sein sollte, dass den GesGf. ab 2019 ausreichend Mittel zur Abdeckung der Verbindlichkeiten zur Verfügung stehen sollten. Der auch nach der AP und bis zur Insolvenz der Bf. immer weiter erfolgende Anstieg der Konten "VerrechnungskontoGGf1" und "Gesellschafterdarlehen" zeigt vielmehr auf, dass das Einkommen der GesGf. gerade eben nicht einmal für die Bestreitung der Lebenshaltungskosten ausgereicht hat und bis dato keine Rückzahlung erfolgte.

Da keine den Ausständen des Verrechnungskontos entsprechende Bonität der GesGf. nachgewiesen werden konnte, war es als erwiesen anzunehmen, dass von vornherein trotz der Verbuchung am Verrechnungskonto keine ernsthafte Rückzahlungsabsicht der GesGf. für die von der Bf. übernommenen privaten Aufwendungen bestand und dass die vorgelegten Darlehensverträge, welche Jahre später als Insichgeschäft allein von GGf1 sowohl in seiner Funktion als Vertreter der Bf. als auch als Darlehensempfänger unterfertigt wurden, sowie die entsprechenden Ausführungen der steuerlichen Vertreterin der Bf. lediglich als Schutzbehauptungen in Reaktion auf die Feststellungen der AP zu werten sind.

2.) Zinsen und Rechtsanwaltskosten für die Büros in [Adresse]

Die beiden GesGf. waren Eigentümer der unter Punkt 1.) genannten Wohnungen. Während Top 1/4 als Privatwohnung der GesGf. samt Familie diente und die Bf. in dieser lediglich einen Raum als Bürofläche anmietete, wurden Top 1/1 sowie Top 2/1 zur Gänze an die Bf. zur betrieblichen Nutzung vermietet. Sämtliche diesbezüglichen Bestandsverträge wurden mündlich zwischen den Parteien abgeschlossen. Vorgelegt wurden lediglich drei „*Aktenvermerk[e] über die mündlich abgeschlossene[n] Mietvereinbarung[en]*“, welche Details über die mündlich vereinbarten Regelungen zu Mietobjekt, Mietdauer, „*Mietpreis*“, Mieterinvestitionen und Zahlungsmodalitäten enthalten. Dabei wurde zusammengefasst festgehalten die Nutzung durch die Bf.

- eines Arbeitszimmers in Top 1/4 im Ausmaß von rd. 12 m², beginnend mit Jänner 2006 auf unbestimmte Zeit und für eine „Nutzungsentschädigung“ von jährlich 2.667,00 exkl. USt. Der Aktenvermerk ist datiert mit Dezember 2005.
- von Top 2/1 (80m²) samt Inventar, Kellerabteil und Parkplatz, beginnend mit Jänner 2011 auf unbestimmte Zeit und für eine monatliche Miete von 1.150,00 Euro exkl. USt. Der Aktenvermerk ist datiert mit Dezember 2010.
- Von Top 1/1 (80m²) samt Inventar, Kellerabteil und Parkplatz, beginnend mit Jänner 2010 auf unbestimmte Zeit für eine monatliche Miete von 1.150,00 Euro exkl. USt. Der Aktenvermerk ist datiert mit Dezember 2009.

Eine schriftliche oder sonst nach außen in Erscheinung tretende Vereinbarung über weitere Pflichten der Bf. – wie beispielsweise für die Übernahme diverser Erhaltungs- oder gar Finanzierungskosten für die Wohnungen – wurde nicht getroffen.

Im Streitzeitraum wurden zusätzlich zu den laut Aktenvermerken vereinbarten Mieten auch privat veranlasste Kreditzinsen der GesGf., welche ihnen für die Anschaffung der Eigentumsobjekte entstanden sind, in folgender Höhe durch die Bf. beglichen und als Zinsaufwand verbucht:

Jahr	2010	2011	2012	2013
Zinsen	3.400,66 €	12.223,18 €	8.866,70 €	5.668,72 €

Weiters befinden sich im Rechts- und Beratungsaufwand 2010 4.409,45 € (+874,29 Euro USt) für die Erfassung und Verbücherung des Kaufvertrages hinsichtlich der Wohnung Top 2/1. Die Anschaffung ist dabei nicht für die Bf. sondern für die beiden GesGf. persönlich erfolgt.

Eine Rückzahlungsabsicht dieser von der Bf. übernommenen Kosten der GesGf. war weder zum Zeitpunkt der jeweiligen Bezahlung und Verbuchung vorhanden noch wurde von der Bf. eine entsprechende Forderung gegen die GesGf. im Laufe des jeweiligen Wirtschaftsjahres eingestellt.

Für den Rechts- und Beratungsaufwand machte die Bf. einen Vorsteuerabzug in Höhe von 874,29 € geltend.

Auftraggeber der Rechts- und Beratungsleistungen waren die beiden GesGf. als Miteigentümergeinschaft der Wohnung, an die auch die Honorarnote adressiert ist. Die erbrachten Leistungen betrafen ausschließlich die genannte Privatwohnung der beiden GesGf.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den bereits genannten, von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen, den vorgelegten Aktenvermerken über die Nutzung der streitgegenständlichen Räumlichkeiten, den Daten des Abgabensinformationssystem des Bundes, der Einsicht in das Grundbuch inklusive Urkundensammlung und aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Die Bf. blieb für ihr Vorbringen, dass es sich bei den übernommenen Zinsen und Rechtsberatungskosten um einen Teil der vereinbarten Miete handle, jeglichen Nachweis einer diesbezüglichen nach außen in Erscheinung tretenden Vereinbarung schuldig. Während es bereits völlig lebensfremd und unglaublich ist, dass bei einer Geschäftsraummieta neben einer vereinbarten Miete noch Zinsen und Rechtsberatungskosten der Wohnungseigentümer von einer Mieterin übernommen werden, so stehen diese erstmals im Zuge der Beschwerde vorgebrachten Ausführungen nicht nur im Widerspruch mit den vorgelegten Aktenvermerken, in welchen lediglich eine genau definierte, monatliche Miete aber keine derartige Vereinbarung verzeichnet ist, sondern konnte insbesondere im Rahmen der AP weder von der Prüferin eine solche Vereinbarung festgestellt werden noch wurde zu diesem Zeitpunkt eine solche von der Bf. behauptet. Das Gericht sieht es sohin als erwiesen an, dass auch noch während der AP keine dem Vorbringen entsprechende, nach außen hin zum Ausdruck kommende Vereinbarung zwischen der Bf. und den GesGf. vorgelegen ist.

Dass nicht nur im Zeitpunkt der Bezahlung und Verbuchung, sondern auch bis zuletzt keine Rückzahlungsabsicht gegeben war, ergibt sich bereits aus den Ausführungen in der Beschwerde. Weiters weist darauf auch die Verbuchung der Ausgaben als Aufwand - ohne entsprechender Einstellung einer Forderung gegen die GesGf. - hin.

Da die erbrachten anwaltlichen Leistungen die Verbücherung der Privatwohnung der GesGf. betrafen und daher in deren Interesse erbracht wurden und auch die Honorarnote die GesGf. als Adressaten ausweist, ist davon auszugehen, dass diese auch im eigenen Namen und nicht für die Bf. als Auftraggeber auftraten.

3.) Schule und Seminaaraufwand 2013:

Aus- und Weiterbildungsaufwand

Unter dem Titel Aus- und Weiterbildungsaufwand sind streitgegenständlich im Jahr 2013 unbestritten Zahlungen der Bf. an die [Privatschule] für die Schulausbildung der beiden Töchter der GesGf. in folgender Höhe als Aufwand erfasst worden:

Wirtschaftsjahr	2013
Erfasste Zahlungen an [Privatschule]	33.380,00 €

Die Bf. übernahm sohin in dieser Höhe Kosten der privaten Lebensführung der beiden GesGf.

Eine Rückzahlungsabsicht dieser von der Bf. übernommenen Kosten der GesGf. war weder zum Zeitpunkt der jeweiligen Bezahlung und Verbuchung vorhanden noch wurde von der Bf. eine entsprechende Forderung gegen die GesGf. im Laufe des jeweiligen Wirtschaftsjahres eingestellt.

Erst in Folge der AP wurde im Zuge des Beschwerdeverfahrens bzw. im Zuge der Bilanzierung des Wirtschaftsjahres 2013 eine entsprechende Forderung gegen die GesGf. eingestellt.

Die Nichtanerkennung als Betriebsausgabe wurde von der Bf. nicht bestritten.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den bereits oben genannten von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen und folgender Beweiswürdigung:

Die steuerliche Vertretung erklärte in ihren Vorbringen sinngemäß, dass die Geschäftsführer der festen Überzeugung gewesen wären, die Schulkosten würden einen Betriebsaufwand darstellen. Erst im Zuge der Bilanzierung 2013 sei die Rückzahlung der Beträge von den Gesellschaftern beschlossen worden. Festzuhalten ist dabei, dass die dem Finanzamt elektronisch übermittelte Bilanz 2013 mit 08.05.2015 datiert ist. Bereits aus dem Vorbringen der Bf. ergibt sich - in Verbindung damit, dass die Kosten durch die Bf. unbestrittener Weise nicht sogleich als Forderung gegen die Gesellschafter ausgewiesen, sondern als Aufwand gebucht wurden – dass zum Zeitpunkt der Bezahlung und Verbuchung bis hin zur AP jedenfalls keine Rückzahlungsabsicht der GesGf. bestanden hat und erst im Jahre 2015 als direkte Folge der Feststellungen der AP entsprechende Forderungen gegen die GesGf. eingestellt wurden

Seminaraufwand

2013 wurden Kosten diverser Aufenthalte im Hotel "[HotelA]" in [Ort] von der Bf. übernommen und als Seminaaufwand verbucht. Die streitgegenständlichen Ausgaben machten im Wirtschaftsjahr 2013 19.639,48 € aus.

Bei den gegenständlichen privat veranlassten Hotelaufenthalten im Hotel „[HotelA]“, dessen Rechnungen als Leistungsbeschreibung zum Teil „Seminarpauschale“ aufwiesen, waren jeweils lediglich die beiden GesGf. sowie deren Töchter anwesend. Die Aufenthalte fanden teilweise über Feiertage, so beispielsweise Weihnachten und Neujahr, statt. Es wurden Leistungen wie Skilehrer und Spa-Behandlungen in Anspruch genommen.

Die Bf. übernahm damit in dieser Höhe Kosten der privaten Lebensführung der beiden GesGf. Eine Rückzahlungsabsicht war weder zum Zeitpunkt der jeweiligen Bezahlung und Verbuchung gegeben noch wurde von der Bf. eine entsprechende Forderung gegen die GesGf. im Laufe des jeweiligen Wirtschaftsjahres eingestellt.

Im Beschwerdeverfahren wurde von der Bf. angekündigt, dass die Geschäftsführer die Aufwendungen „[HotelA] 2013“ an die Gesellschaft refundieren wollten. Sodann wurde im Zuge des Jahresabschlusses 2013 eine entsprechende Forderung gegen die Gesellschafter ausgewiesen.

Die Nichtanerkennung als Betriebsausgabe wurde nicht bestritten.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den bereits oben genannten, von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen, der dem Finanzamt übermittelten E-Bilanz 2013 der Bf., den der AP übermittelten detaillierten Personen- und Leistungsverzeichnissen des Hotels „[HotelA]“ sowie aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Die private Veranlassung der gegenständlichen Ausgaben wurde nicht bestritten. Der Umstand, dass sich die beiden GesGf. für ihre Familienurlaube im Jahr 2013 vom Hotel Rechnungen mit der Leistungsbeschreibung "*Seminarpauschale*" ausstellen ließen, lässt nur den Schluss zu, dass die GesGf. beabsichtigt hatten, die privat veranlassten Ausgaben von der Bf. endgültig übernehmen zu lassen. Zu diesem Zeitpunkt bestand jedenfalls keinerlei Absicht, der Bf. diese Kosten zu refundieren. Eine Forderung gegen die GesGf. wurde erst Jahre später und lediglich als direkte Folge der Feststellungen der AP eingestellt.

4.) [Spendenorganisation]:

Die Bf. verbuchte auf dem Konto Fremdleistungsaufwand *Trainer* in den Jahren 2010 und 2011 Zahlungen an die Organisation [Spendenorganisation] sowie an [Missionar] in folgender Höhe:

Wirtschaftsjahr	Fremdleistungen Trainer
2010	2.536,50 €
2011	1.244,50 €

Bei der Organisation handelt es sich um eine amerikanische Non-Profit Spendenorganisation zur Unterstützung weltweiter Missionarstätigkeiten, bei [Missionar] um einen dieser Organisation zuzurechnenden Missionar.

Von der Organisation bzw. von [Missionar] wurden keine Leistungen erbracht, die Zahlungen stellen sohin freiwillige Zuwendung der Bf. an die Organisation und ihren Missionar dar.

Zu keinem Zeitpunkt gehörte die Organisation zu den auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen angeführten spendenbegünstigten Einrichtungen.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den bereits genannten, von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen, sowie der Webseite [Webseite], dem Ausdruck der Seite „Missionare und Projekte“ der Webseite [Webseite] vom 06.08.2014, der Liste der begünstigten Einrichtungen des BMF, sowie aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Es ergibt sich aus den eingesehenen Unterlagen sowie aus der Webseite der Organisation, dass es sich bei dieser um eine amerikanische Spendenorganisation zur Unterstützung weltweiter Missionarstätigkeiten handelt. Dies wurde - selbst nach entsprechendem Vorhalt durch die Stellungnahme der Außenprüferin vom 04.05.2015 im Zuge des Beschwerdeverfahren - von der Bf. in keiner Weise bestritten. Bereits die allgemeine Lebenserfahrung zeigt, dass Zahlungen Dritter an eine Spendenorganisation grundsätzlich als Spenden gedacht sind, was indiziert, dass es sich auch bei den gegenständlichen Zahlungen um eine solche Spendenzahlung handelt. Die Bf. hat weder dargelegt, dass die amerikanische Spendenorganisation auch auf anderem Gebiet - wie beispielsweise dem professionellen Bereitstellen von Sprachlehrern in Österreich - tätig ist, noch konnte sie Dokumente vorlegen, die die Richtigkeit ihrer Angaben sowie insbesondere die vorgebrachte betriebliche Tätigkeit von [Missionar] belegen. Begründet wird dies von der Bf. damit, dass [Missionar] bereits in die USA zurückgekehrt sei, nur sehr schwer für die Vorlage weiterer Unterlagen zur Verfügung stehe und er bereits alles zur Verfügung gestellt habe, was er bei sich zu Hause zur Dokumentation brauche. Dem ist zu entgegnen, dass es in der Natur von zugekauften Fremdleistungen liegt, dass es bereits vor der Leistungserbringung einer darüber zu führenden Verhandlung und einer Vereinbarung über die zu erbringende Leistung und Gegenleistung bedarf und in der Folge die erbrachte Leistung anhand konkreter Angaben durch den Leistungserbringer abgerechnet werden muss. Über all diese Schritte müssten der Bf. Unterlagen (Korrespondenzen, Leistungsaufzeichnungen, Abrechnungen, Kursunterlagen mit ausgewiesenen Namen des Lehrers, usw.) vorliegen, welche sie zur Untermauerung ihrer Behauptungen hätte vorlegen können. Da sie dies aber offensichtlich nicht konnte, ist es als erwiesen anzusehen, dass den genannten Zahlungen keine Leistungen gegenüberstanden, sondern es sich dabei um Spenden bzw. Zuwendungen handelt, die sowohl der Organisation als auch ihrem Missionar zugute kamen.

Die genannte Organisation scheint nicht in der Liste spendenbegünstigter Einrichtungen des BMF auf, was von der Bf. auch gar nicht behauptet wurde.

5.) Rechnungen Firma [Schlosserei]

Die Bf. bezahlte für die Nutzung eines 12 m² großen Bürozimmers in der im Eigentum der GesGf. stehenden und von diesen als Privatwohnung genutzten Wohnung Top 1/4, [Adresse], Miete in Höhe von 2.667,00 € exkl. USt jährlich ("*Nutzungsentschädigung*").

Die nach einem Einbruch im Jahre 2009 entstandenen Kosten für das Anbringen einer Vergitterung an Balkon und Fenster, die sich auf insgesamt 7.860,01 € (inklusive 1.310,00 € USt) beliefen, wurden aufgrund von Rechnungen der Firma [Schlosserei] aus dem Jahre 2009 im Jahre 2011 auf dem Anlagenkonto der Bf. aktiviert. Von den übernommenen Kosten entfielen auf die Vergitterung des Balkons 3.354,08 € (netto), auf jene des Fensters des von der Bf. genutzten Bürozimmers 3.195,93 € (netto).

Die erfolgte Vergitterung lag im überwiegend privaten Interesse der beiden GesGf., deren Vorhaben es war, ihre Familienwohnung gegen Einbrüche zu sichern.

Eine Rückzahlungsabsicht dieser Kosten bestand weder zum Zeitpunkt der Bezahlung und Verbuchung, noch wurde von der Bf. eine entsprechende Forderung gegen die GesGf. im Laufe des jeweiligen Wirtschaftsjahres eingestellt.

Von der Bf. wurde auch der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Firma [Schlosserei] für die Vergitterung des Fensters und des Balkons der Privatwohnung der GesGf. in Anspruch genommen. Die genannte Firma wurde aber von den GesGf. im Jahr 2009 beauftragt, und legte auch an diese nach erbrachter Leistung im Jahr 2009 gegenständliche Rechnungen.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den bereits genannten, von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen und aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Während die Bf. in ihrem Vorbringen die überwiegend private Natur der Vergitterung des Balkons bestätigt und soweit der Einschätzung der AP zustimmt, entgegnet sie bezüglich der Kosten für die Vergitterung des Fensters im angemieteten Büroraum, dass es sich hierbei angesichts der niedrigen Miete jedenfalls um eine betriebliche Investition handle.

Dem ist entgegen zu halten, dass sich bereits aus der Anerkennung der privaten Veranlassung der Balkonvergitterung ergibt, dass es im Interesse der beiden GesGf. war, die privat genutzte Familienwohnung vor weiteren Einbrüchen zu schützen. Es liegt in der Natur der Sache, dass dieser Zweck lediglich durch eine möglichst umfangreiche Vergitterung - und damit auch des Fensters des von der Bf. genutzten Büros - erreicht werden kann. Die Vergitterung von Balkon und Bürofenster ist daher als einheitliches Vorgehen im Interesse der beiden GesGf. zu sehen.

Diesen sinngemäß in der Beschwerdeentscheidung getroffenen Feststellungen widerspricht auch die Bf. im Vorlageantrag nicht sondern argumentiert ausschließlich damit, dass sie wegen der zu niedrig angesetzten Miete zur Übernahme dieser Kosten verpflichtet gewesen wäre.

Einen Nachweis für eine zwischen der Bf. und ihren GesGf. getroffene Vereinbarung, aus der sich die Verpflichtung der Bf. zur Übernahme gegenständlicher Kosten ergibt, konnte jedoch nicht vorgelegt werden. Vielmehr stehen die diesbezüglichen Ausführungen im Widerspruch zu den vorgelegten Aktenvermerken, in welchen ausschließlich die Höhe der monatlichen Mietzahlungen ohne weitere Nebenabreden festgehalten

wurde. Dementsprechend mangelt es der Kostenübernahme durch die Bf. schon an einer einem Fremdvergleich standhaltenden Vereinbarung.

Im Hinblick darauf, dass der gesamte Aufwand von der Bf. aktiviert wurde, kann davon ausgegangen werden, dass die GesGf. keinesfalls die Absicht hatten, der Bf. diesen zu erstatten.

Da die Leistung die Privatwohnung der GeGf. betrifft, ist davon auszugehen, dass diese in ihrem eigenen Interesse und nicht als Geschäftsführer der Bf. die Vergütung in Auftrag gaben und die Rechnung auch an sie ausgestellt wurde. Da Rechnungen üblicherweise erst nach Erbringen der Leistung ausgestellt werden, ist auch davon auszugehen, dass die Leistung bereits im Jahr 2009 erbracht wurde.

6.) Reisespesen Teheran - Seminarhotel:

Die AP stellte im Reiseaufwand 2010 bis 2012 diverse, durch die GesGf. privat veranlasste Ausgaben fest. Während diese Feststellungen zu einem Großteil durch die Bf. nicht beanstandet wurden, wendete sie sich in ihrer Beschwerde explizit gegen die Nichtanerkennung der Aufwendungen „[HotelC]“ 2011 sowie jener der Teheranreise 2012.

Aufwand [HotelC]

Im Jahr 2011 wurden von der Bf. Kosten für einen überwiegend privaten Aufenthalt von einer Nacht mit Vollpension-Verpflegung für die Geschäftsführerin und ihre Tochter im ca. 135 km von [Büro] entfernten [HotelC] übernommen, auf dem Aufwandskonto „Reisespesen“ verbucht und ein entsprechender Vorsteuerabzug geltend gemacht.

Eine Trennung von privaten und betrieblich bedingten Zeitabschnitten des Aufenthaltes ist nicht möglich.

Eine Rückzahlungsabsicht zum Zeitpunkt der Bezahlung und Verbuchung bestand nicht.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den genannten, von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen und folgender Beweiswürdigung:

Die Bf. bringt vor, dass dem Aufwand [HotelC] die Besichtigung eines gegebenenfalls zukünftig geplanten Seminarortes zugrunde liege. Aufgrund des hohen Niveaus und der hohen Preise der abgehaltenen Seminare, müsse sich Frau GGf2 einen persönlichen Eindruck von dem geplanten Seminarort verschaffen. Dass die Tochter an der Besichtigung teilgenommen habe, hinge lediglich mit der für diese Zeit nicht vorhandenen Kinderbetreuung zusammen.

Die Bf. blieb für diese Behauptungen jeglichen Nachweis wie insbesondere Zeitaufzeichnungen oder Kalenderauszüge, Kostenvoranschläge, EMailkonversationen oder ähnliches schuldig.

Es ist davon auszugehen, dass es lediglich weniger Stunden bedarf, sich einen entsprechenden Eindruck über das [HotelC] und der dort angebotenen Kulinarik und

Nächtigungsmöglichkeiten anzueignen. Unter Berücksichtigung der relativen Nähe des Hotels zu [Büro] würde sohin selbst eine tatsächlich durchgeführte Besichtigung von Intensität und Umfang her keinesfalls die nahezu ausschließlich berufliche Veranlassung einer zweitägigen Reise zu begründen vermögen. Vielmehr spricht die Mitnahme der Tochter und die – für den vorgebrachten betrieblichen Zweck unnötige – Nächtigung an einem Wochenende für die überwiegend private Natur dieser Reise.

Dass bis zuletzt - und somit auch im Zeitpunkt der Bezahlung und Verbuchung - keine Rückzahlungsabsicht bestanden hat, ergibt sich bereits aus der Argumentation der Bf. im Laufe des Beschwerdeverfahrens sowie daraus, dass die entsprechenden Ausgaben als Reiseaufwand und nicht als Forderung gegenüber der Gesellschafter-Geschäftsführerin eingestellt wurden.

Aufwand Teheranreise

Im Jahr 2012 wurden von der Bf. diverse Kosten in Verbindung mit einer Teheranreise vom 9.7.2012 - 18.7.2012 der Gesellschafter-Geschäftsführerin sowie ihrer beiden Kinder übernommen und auf dem Aufwandskonto „*Reisespesen*“ verbucht.

Wirtschaftsjahr	2012
Aufwand Teheranreise	3.207,55 €

Es handelt sich dabei um eine überwiegend privat veranlasste Reise der Gesellschafter-Geschäftsführerin während der Schulferien ihrer Kinder, anlässlich derer sie ihre Familie sowie Freunde im Iran besuchte. Eine Trennung von privaten und angeblich betrieblich bedingten Zeitabschnitten ist nicht möglich.

Es bestand zu keinem Zeitpunkt die Absicht, die für die Gesellschafterin übernommenen Kosten an die Bf. zurückzuzahlen.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den bereits genannten von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen sowie folgender Beweiswürdigung:

Zur Teheranreise bringt die Bf. vor, dass es angesichts der Schwierigkeit und des Kostenaufwandes der Besorgung passenden Lehrmaterials für die persische Sprache wesentlich einfacher und günstiger sei, diese Materialien direkt vor Ort im Iran zu besorgen. Die Mitnahme der Kinder hänge auch hier lediglich mit der für diese Zeit nicht vorhandenen Kinderbetreuung zusammen.

Die Bf. bestreitet in keinem ihrer Vorbringen, dass die im Iran geborene Gesellschafter-Geschäftsführerin im Rahmen dieser Reise Familie und Freunde besuchte. Vielmehr erklärt die steuerliche Vertretung im Laufe des Beschwerdeverfahrens mit Schreiben vom 28.08.2015 – in offensichtlicher Zustimmung der diesbezüglich von der AP getroffenen Feststellung –, dass der Besuch von Familienmitgliedern in der Freizeit noch nicht die Qualifikation als betriebliche Reise verhindere und selbst bei einer Mischreise wären nach neuerer Rechtsprechung die Reisekosten anteilig als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Es ist sohin als erwiesen anzunehmen, dass besagte Reise der Gesellschafter-Geschäftsführerin dazu diente, Freunde und Familie zu besuchen.

Nachweise für die berufliche Veranlassung der Reise blieb die Bf. jedoch schuldig. Es wurde weder dargelegt, welche konkreten Unterlagen anlässlich dieser Reise tatsächlich besorgt worden sein sollen, noch mit welchem Zeitaufwand dies tatsächlich verbunden gewesen sein soll.

Selbst wenn tatsächlich anlässlich dieser Reise Unterrichtsmaterialien im Iran besorgt worden sein sollten, so überwiegt dennoch die private Veranlassung. Es ist weder glaubwürdig, dass eine Bestellung per Internet oder die Besorgung der Unterlagen durch Freunde oder Familienangehörige auch nur annähernd an die Kosten der Reise herankommt, noch dass dies eine 10-tägige Reise notwendig machen würde.

Es ist daher davon auszugehen, dass für die Reise in den Iran in erster Linie private Interessen der Gesellschafter-Geschäftsführerin im Vordergrund standen.

Dass für beide Reisen bis zuletzt – und somit auch im Zeitpunkt der Bezahlung und Verbuchung - keine Rückzahlungsabsicht bestanden hat, ergibt sich bereits aus der Argumentation der Bf. im Laufe des Beschwerdeverfahrens sowie daraus, dass die entsprechenden Ausgaben als Reiseaufwand und nicht als Forderung gegen die Gesellschafter-Geschäftsführerin eingestellt wurden.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988 sind u.a. juristische Personen des privaten Rechts, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Sinne des § 27 Bundesabgabenordnung haben, unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

Gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Das Einkommen ist dabei nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich - nach Abzug der Sonderausgaben und des Freibetrages für begünstigte Zwecke - aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben. Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und dem KStG 1988.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Weg offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder in anderer Weise verwendet wird.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 5 KStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen zu gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken und andere freiwillige

Zuwendungen (Spenden), soweit sie nicht nach § 4a EStG 1988 oder nach § 8 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 abzugsfähig sind, nicht abgezogen werden .

Abzugsfähig sind Spenden an Einrichtungen, die im Gesetz (§ 4a EStG 1988) ausdrücklich aufgezählt werden, sowie an Einrichtungen, die gemäß § 4a EStG 1988 zum Zeitpunkt der Spende in der Liste der spendenbegünstigten Einrichtungen eingetragen sind.

Gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 gehören, Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2 EStG 1988) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Inländische Kapitalerträge liegen gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit a EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 52/2009 u.a. vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt.

Sonstige Bezüge sind andere geldwerte Bezüge, die sich aus der Gesellschafterstellung ergeben, wozu vor allem die verdeckte Ausschüttung zählt (vgl. Jakom/*Marschner* EStG 2017, § 27 Rz. 23).

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 EStG 1988 zählen daher auch verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988, worunter alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen sind, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben, wobei solche verdeckte Ausschüttungen das Einkommen der Körperschaft entweder als überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder als zu geringe (fehlende) Einnahmen mindern können (vgl. für viele etwa VwGH 31.05.2006, 2003/13/0015 und 0016, mit weiteren Nachweisen).

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 (vgl. bspw. VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003; VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0037).

Gem. § 95 Abs. 1 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs. 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gem. § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2 EStG 1988) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG 1994 kann der Unternehmer als Vorsteuerbeträge jene Steuern abziehen, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, gesondert ausgewiesen wurden.

Als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 unter anderem Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 KStG 1988 sind.

Derartige Leistungen berechtigen daher gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 auch nicht zum Vorsteuerabzug.

Gemäß § 20 Abs. 2 UStG 1994 sind von dem nach § 20 Abs. 1 UStG 1994 errechneten Steuerbetrag die in den Veranlagungszeitraum fallenden, nach § 12 UStG 1994 abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen.

ad 1.) Ausschüttung des Verrechnungskontos:

Eine verdeckte Ausschüttung liegt steuerlich insbesondere dann vor, wenn sich der Gesellschafter(-Geschäftsführer) zu Lasten der GmbH Vorteile zuwendet und dies nicht zeitnah durch die Erfassung einer (realen) Forderung der GmbH ausgleicht. Wenn hingegen die Überlassung eines Vorteils durch die GmbH an den Gesellschafter sofort im Wege der Einstellung einer Forderung an den Gesellschafter ausgeglichen wird, ist der Vorgang nicht als Ausschüttung zu werten. Holen sich die Gesellschafter mit Billigung der Organe der GmbH – ohne entsprechende Gegenleistung – Geld aus der GmbH und unterbleibt eine zeitgerechte Erfassung der Forderung der GmbH, liegt demnach eine verdeckte Ausschüttung vor. Wird hingegen zeitgleich mit einer sogenannten "Entnahme" von Geld aus der GmbH (in der Art eines Kredits) die Forderung der GmbH (auf dem Verrechnungskonto) verbucht und damit offengelegt, liegt grundsätzlich keine verdeckte Ausschüttung vor. Trotz Verbuchung des Rückforderungsanspruchs ist eine verdeckte Ausschüttung allerdings auch dann gegeben, wenn im Vermögen der GmbH keine durchsetzbare Forderung an die Stelle der ausgezahlten Beträge tritt. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177) bedarf es unter solchen Umständen der Prüfung, worin der dem Gesellschafter dadurch allenfalls 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, womit die buchmäßige Erfassung der vollen Forderung nur zum Schein erfolgt wäre und im Vermögen der Gesellschaft keine durchsetzbare Forderung an die Stelle der ausgezahlten Beträge getreten wäre (vgl. VwGH vom 17.12.2014, 2011/13/0115). Diesfalls lägen verdeckte Ausschüttungen vor (vgl. VwGH 28.4.2009, 2004/13/0059; daran

anknüpfend VwGH 28.9.2011, 2006/13/0084; VwGH 26.2.2014, 2009/13/0112; VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003).

Ob verdeckte Ausschüttungen anzunehmen sind, hängt somit vor allem von der Ernsthaftigkeit einer Rückzahlungsabsicht hinsichtlich der von der Gesellschaft empfangenen Beträge ab (VwGH 6.7.2011, 2008/13/0005). Es ist zu prüfen, ob aus den Umständen zu schließen ist, dass die Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlich aufrechten Verbindlichkeit des Gesellschafters entspricht (VwGH 28.4.2009, 2004/13/0059). Dies hängt vom Gesamtbild der jeweils im Einzelfall gegebenen Verhältnisse ab (VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003).

Das Fehlen von Sicherheiten kann zwar geeignet sein, die Ernsthaftigkeit der behaupteten Rückzahlungsabsicht im Zeitpunkt der Entnahmen zu verneinen und die Verbuchung von Forderungen als korrekturbedürftig zu erachten, weil verdeckte Ausschüttungen in der Form von Vermögensverschiebungen zu Gunsten des Gesellschafters vorliegen. Dazu bedarf es aber einer Auseinandersetzung mit der Bonität des Gesellschafters (VwGH 28.4.2009, 2004/13/0059; VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003; VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177).

Neben den objektiven Tatbestandsvoraussetzungen setzt das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung nach der Rechtsprechung des VwGH auch eine subjektive auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft voraus. Da die Körperschaft selbst nicht handlungs- und entscheidungsfähig ist, sind für die Beurteilung der Zurechenbarkeit eines Verhaltens die Handlungen der gesetzlichen Vertreter (zB Vorstand, Geschäftsführer) entscheidend. Als Handlungen sind dabei sowohl Rechtshandlungen (zB Willenserklärungen oder Vertragsabschlüsse) als auch tatsächliche Handlungen (ungerechtfertigte „Entnahmen“ des Gesellschafters oder Unterschlagung) von Bedeutung (vgl. *Ressler/Stürzlinger* in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG², § 8 Rz 128 ff. und die dort angeführte Literatur und Judikatur).

Im gegenständlichen Fall übernahm die Bf. über Jahre hinweg private Aufwendungen der GesGf. und verbuchte diese als Forderung auf dem Verrechnungskonto GGf1. Trotz der zuletzt - in Anbetracht des Einkommens von Herrn GGf1 enorm hohen - aushaftenden Verbindlichkeiten des Verrechnungskontos fand, durchwegs fremdunüblich, zu keiner Zeit eine Besicherung der Forderungen oder eine Prüfung der Bonität der GesGf. statt. Auch im Laufe des Beschwerdeverfahrens konnte bezüglich der Bonität des GesGf. lediglich auf die Eigentumswohnungen, die daraus resultierenden Mieteinnahmen sowie auf Geschäftsführergehälter der beiden GesGf. verwiesen werden, welche jedoch allesamt als unzureichender Haftungsfond zu beurteilen waren.

Insbesondere der Blick auf die Gesamtsituation zeigt deutlich, dass die GesGf. die Zuwendungen der Bf. geradezu als Einkommens- bzw. Gewinnausschüttungsersatz zur Finanzierung des privaten Lebensstils benötigten und eine Rückzahlungsabsicht bis zur Kenntnisnahme der Ergebnisse der AP keinesfalls bestand. Vielmehr wollten sich die GesGf. durch ihr gezieltes Vorgehen über die Nutzung des Verrechnungskontos die

von der Bf. erzielte Gewinne durch verdeckte Ausschüttungen möglichst steuerneutral zukommen lassen.

Im Gegensatz zu den Sachverhalten, die den von der Bf. zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 17.12.2014, 2011/13/0015 und 26.2.2015, 2012/15/0177, zu Grunde liegen, erfolgt im gegenständlichen Fall die Feststellung einer verdeckten Ausschüttung weder wegen der fehlenden Einhaltung von Formalvorschriften noch wegen einer im Gegensatz zur Einschätzung der Bf. stehenden mangelnden Bonität des Gesellschafter-Geschäftsführers, sondern ausschließlich im Hinblick darauf, dass die aufgezeigten Umstände nur den Schluss zulassen, dass an eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto aushaftenden Verbindlichkeiten von vornherein nicht gedacht war.

Dem festgestellten Sachverhalt folgend hat die Bf. somit durch die Übernahme der am Verrechnungskonto verbuchten privaten Aufwendungen ihren GesGf. willentlich einen Vorteil zukommen lassen, an dessen Stelle lediglich eine fiktive Forderung trat und sohin bei ihr zu einer faktischen Vermögensminderung führte. Es ist davon auszugehen, dass die Bf. einem fremden Dritten diesen Vorteil – insbesondere ohne Einhaltung der für Darlehen üblichen Vorgehensweise wie einer Überprüfung der Bonität, einer Garantiehinterlegung sowie der Verrechnung von Zinsen - nicht gewährt hätte.

Durch das oben geschilderte, nicht fremdübliche Vorgehen der Bf. werden sowohl die objektiven als auch die subjektiven Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung in Höhe des jährlichen Zuwachses des Forderungsstandes am Verrechnungskonto erfüllt.

Die Jahre später erfolgte nachträgliche Korrektur oder scheinbare Rückgängigmachung der verdeckten Ausschüttung durch eine Darlehensvereinbarung ist aufgrund der bereits erfolgten Verwirklichung der verdeckten Ausschüttung nicht mehr möglich. Übernimmt eine Kapitalgesellschaft nämlich laufend Kosten eines Gesellschafters, so müssen diese laufend übernommenen Kosten dem Gesellschafter spätestens bis zum Ende des betreffenden Wirtschaftsjahres in Rechnung gestellt werden. Eine Verbuchung auf dem Verrechnungskonto reicht dafür dann nicht aus, wenn weder die Absicht noch die Möglichkeit besteht, die in dieser Weise ausgewiesene Forderung gegenüber den Gesellschaftern einbringlich zu machen.

Eine bereits verwirklichte verdeckte Ausschüttung kann somit nach Ablauf des Wirtschaftsjahres – und somit auch innerhalb des Bilanzerstellungszeitraumes - nicht mehr mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden (VwGH 19.05.1987, 86/14/0179).

Die Kapitalertragsteuer ist grundsätzlich vom Abzugsverpflichteten abzuführen. Abgabenrechtliche Haftungen setzen nach ständiger Rechtsprechung den Bestand einer Abgabenschuld voraus, nicht aber, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber bereits geltend gemacht wurde. Es stößt daher grundsätzlich auf keine Bedenken, die ausschüttende GmbH zur Haftung für die Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen heranzuziehen (VwGH 26.01.2017, Ra 2015/15/0063). Die haftungsrechtliche Inanspruchnahme der Bf. ist demgemäß zu Recht erfolgt.

ad 2.) Zinsen und Rechtsanwaltskosten für die Büros in [Adresse]

Die Judikatur über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise; deren Bedeutung liegt vor allem im Bereich der Beweiswürdigung. Nahebeziehungen können auch durch gesellschaftsrechtliche Verflechtungen entstehen. Die vor allem von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze für die steuerliche Anerkennung von sogenannten Angehörigenvereinbarungen gelten somit auch für - wie im Beschwerdefall - zwischen GmbH und einem Gesellschafter-Geschäftsführer geschlossene Verträge (*Toifl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn EStG²⁰ § 2 Tz 158/2 und 159 ff.).

Vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen können für den Bereich des Steuerrechts nur dann Anerkennung finden wenn

- sie nach außen ausreichend klar zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (VwGH 30.6.1994, 92/15/0221).

Für die steuerliche Anerkennung eines Vorteilsausgleichs, der das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ausschließt, ist ein restriktiver Maßstab anzulegen. Ein solcher liegt vor, wenn dem Vorteil, den die Gesellschaft ihrem Gesellschafter einräumt, ein Vorteil gegenübersteht, den der Gesellschafter der Gesellschaft gewährt, Voraussetzung für einen steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleich sind allerdings ausdrückliche wechselseitige Vereinbarungen über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen, welche bereits im Zeitpunkt der Vorteilsgewährung vorliegen müssen. Dabei sind Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern steuerlich nur dann anzuerkennen, 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 (VwGH 03.08.2000, 96/15/0159).

Zur Publizität:

Die notwendige Publizität setzt eine ausreichend deutliche Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile sowie des Beweises des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages Dritten gegenüber voraus (VwGH 5.9.2012, 2010/15/0018). Schriftlichkeit des Vertrages ist dabei nicht unbedingt erforderlich, im Rahmen der Beweiswürdigung kommt aber der Schriftform besondere Bedeutung zu.

Während die Mietverträge zwischen der Bf. und den Gesellschafter-Geschäftsführern zwar lediglich mündlich abgeschlossen wurden, so wurden – das Erfordernis der nötigen Publizität durchaus erfüllende - Aktenvermerke über diese Vereinbarungen gefertigt. In diesen gibt es jedoch keinerlei nach außen in Erscheinung tretende Anhaltspunkte für

eine über die Miete hinausgehende vereinbarte Kostenübernahme der Bf. Vielmehr ist die Miete mit den angeführten Beträgen genau definiert und bleibt kein für Spielraum für weitere Forderungen aus besagten Rechtsgeschäften.

Zur Fremdüblichkeit:

Es ist zwischen Fremden keinesfalls üblich, dass im Zuge einer ordentlichen Geschäftsraummieta neben monatlich zu begleichenden Mietzahlungen zusätzlich die Übernahme von das Mietobjekt betreffenden Fremdfinanzierungs- und Rechtsvertretungskosten vereinbart wird. Der allgemeinen Übung folgend sind solche Kosten vielmehr Teil einer internen, zumeist gewollt nicht nach außen dringenden Kalkulation des Vermieters und liegt es geradezu im Wesen eines explizit vereinbarten Mietzinses, dass derartige, beim Vermieter anfallende Kosten in diesem bereits berücksichtigt und durch diesen zu decken sind.

Eine davon abweichende Vereinbarung - wie sie ohne Dokumentation von der Bf. behauptet wird - hält daher einem Fremdvergleich nicht stand.

Die von der Bf. behauptete Vereinbarung erfüllt dementsprechend weder die nach der Angehörigenjudikatur erforderlichen Publizitätskriterien noch hält sie einem Fremdvergleich stand.

Der Zweck des gegenständlichen Vorgehens erschöpfte sich somit darin, den beiden GesGf. eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vorteilszuwendung durch die Bf. zukommen zu lassen, welche von der Bf. ausschließlich aufgrund der vorliegenden Personalunion von Geschäftsführern und Gesellschaftern gewährt wurde.

Da die Übernahme der Kosten jeglicher betrieblichen Veranlassung entbehrt, stellt dies einen bewusst von den GesGf. herbeigeführten Beitrag der Bf. zu den privaten Lebenshaltungskosten der GesGf. und ihrer Familie dar und minderte so das Einkommen der Körperschaft.

Es werden dadurch sowohl die objektiven als auch die subjektiven Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung erfüllt.

Leistungsempfänger im umsatzsteuerlichen Sinn ist bei vertraglich geschuldeten Leistungen grundsätzlich, wer sich zivilrechtlich die Leistung ausbedungen hat, somit wer aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft berechtigt und verpflichtet ist. Nicht maßgebend ist, wem gegenüber die Leistung tatsächlich erbracht wurde und wer wirtschaftlich mit der Zahlung des Entgelts belastet ist (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 12 Tz 72).

Da sich den Sachverhaltsfeststellungen folgend die GesGf. die Leistung ausbedungen haben und somit die Miteigentümer - und nicht etwa die Bf. - Empfänger dieser Leistungen waren, steht der Bf. schon aus diesem Grund kein Vorsteuerabzug zu.

Darüber hinaus ist auch festzuhalten, dass die bezogenen Leistungen die Privatwohnung der beiden GesGf. betrafen und der Vorsteuerabzug damit auch deshalb zu versagen ist, weil die Leistung nicht für das Unternehmen der Bf. ausgeführt wurde.

Ad 3.) Schule und Seminaraufwand 2013:

Die Bf. übernahm mit den Zahlungen an die [Privatschule] Aufwendungen der privaten Lebensführung der beiden GesGf. und deren Familie, wendete ihnen bewusst durch ein aktives Zutun einen Vorteil zu und verbuchte diese Aufwendungen als Aus- und Weiterbildungsaufwand, wodurch das Einkommen der Körperschaft gemindert wurde.

Eine derartige Leistung hätte die Bf. ohne weitere Gegenleistung einem fremden Dritten gegenüber nicht übernommen. Der Zweck erschöpft sich darin, den beiden Gesellschaftern eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vorteilszuwendung zukommen zu lassen, welche ausschließlich aufgrund der vorliegenden Personalunion von Geschäftsführern und Gesellschaftern gewährt wurde.

Durch das nicht fremdübliche Vorgehen der Bf. werden sowohl die objektiven als auch die subjektiven Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung erfüllt.

Eine erst (Jahre) später im Zuge der Bilanzierung vorgenommene Änderung kann aber eine bereits verwirklichte verdeckte Ausschüttung nicht mehr rückgängig machen.

Ad 4.) [Spendenorganisation]:

Aufwendungen sind dann betrieblich veranlasst, wenn die Leistung, für die die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen (im Interesse des Betriebes) erbracht wird (*Knechtli* ua in Wiesner/Grabner/Knechtli/Wanke, EStG 28.EL § 4 Anm 59).

Die Annahme einer betrieblichen Veranlassung der genannten Zahlungen scheitert bereits am mangelnden Leistungsaustausch zwischen der Organisation bzw. [Missionar] und der Bf. Es handelt sich dabei ausschließlich um Zahlungen zur Unterstützung der Organisation und ihres Missionars.

Da es sich bei der empfangenden, ausländische (Spenden-)Organisation zum Zeitpunkt der Zuwendung um keine spendenbegünstigte Empfängerin im Sinne des § 4a EStG 1988 handelt, sind die unentgeltlichen Zuwendungen auch nicht als Betriebsausgaben im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 5 KStG 1988 iVm § 4a EStG 1988 abzugsfähig.

Ad 5.) Rechnungen Firma [Schlosserei]:

Im Hinblick darauf, dass die Bf. keine einem Fremdvergleich standhaltende Vereinbarung betreffend die Übernahme der Kosten der Vergütung vorlegen konnte, sind die übernommenen Aufwendungen - im Sinne der rechtlichen Ausführungen unter Punkt 2.) - nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen sondern stellen vielmehr eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vorteilszuwendung an die GesGf. dar, die ausschließlich aufgrund der vorliegenden Personalunion von Geschäftsführern und Gesellschaftern gewährt wurde. Damit wurden sowohl die objektiven als auch die subjektiven Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung erfüllt, die im Rahmen der Gewinnermittlung in Höhe der jährlich geltend gemachten Abschreibung für Abnutzung und für den Kapitalertragsteuerabzug in Höhe des für die Vergütung 2009 aufgewendeten Betrages zu erfassen ist.

Da die gegenständliche Leistung nicht an die Bf. sondern an deren GesGf. erbracht wurde, ist e in Vorsteuerabzug schon deshalb zu versagen, weil die Bf. nicht Leistungsempfängerin im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG 1994 ist.

Darüber hinaus sind gemäß § 20 Abs. 2 UStG 1994 von dem nach § 20 Abs. 1 UStG 1994 errechneten Steuerbetrag die in den Veranlagungszeitraum fallenden, nach § 12 UStG 1994 abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen.

Die Vorsteuer "fällt" in den Veranlagungszeitraum, in dem die Voraussetzungen für einen Abzug erstmals vollständig erfüllt sind (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 20 Tz 19).

Die Vorschrift des § 20 Abs. 2 UStG 1994 ist zwingendes Recht. Der Unternehmer muss die Vorsteuern, die in den Veranlagungszeitraum fallen (sofern er ihren Abzug begehrt), geltend machen; ein Abzug in einem anderen (späteren) Veranlagungszeitraum ist nicht möglich (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 20 Tz. 20 sowie VwGH 16.02.2006, 2001/14/0215).

Da gegenständlich Rechnungen bereits 2009 über in diesem Jahr erbrachte Leistungen ausgestellt wurden, wären - sofern die Leistungen für das Unternehmen der Bf. ausgeführt worden wären - bereits 2009 sämtliche Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorgelegen. Dementsprechend hätte auch aus diesem Grund kein Vorsteuerabzug 2011 erfolgen dürfen.

Ad 6.) Reisespesen Teheran - Seminarhotel:

Im Hinblick darauf, dass an beiden Reisen das private Interesse der Gesellschafterin-Geschäftsführerin an einem Familienurlaub im Vordergrund stand und daher die mit den Reisen verbundenen Kosten für einen Fremden keinesfalls übernommen worden wären, handelt es sich bei der Übernahme dieser Kosten durch die Bf. um einen besonderen

Vorteil, der der Gesellschafter-Geschäftsführerin nur in ihrer Funktion als Gesellschafterin gewährt wurde.

Damit liegt in der Übernahme der angeführten Reisekosten eine verdeckte Ausschüttung, die sowohl im Rahmen der Gewinnermittlung der Bf. als auch der Haftung für Kapitalertragsteuer zu berücksichtigen ist.

Da die Übernahme der genannten Reisekosten eine verdeckte Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 Teilstrich 1 KStG 1988 darstellt, steht der Bf. auch kein Vorsteuerabzug für jene Steuerbeträge zu, die in den für diese Leistungen erstellten Rechnungen ausgewiesen werden.

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.

Da im gegenständlichen Erkenntnis die Feststellung des zu beurteilenden Sachverhaltes im Vordergrund stand und die sich daraus ergebende Rechtsfrage des Vorliegens von verdeckten Ausschüttungen im Sinne der zitierten ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes beurteilt wurde, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. Dezember 2019