

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, Bf_Adr Z als Gesamtrechtsnachfolgerin der Bf Bf über die Beschwerde vom 13.10.2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes K vom 29.7.2005 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2002 und 2003 und vom 9.9.2005 betreffend Körperschaftsteuer und Anspruchszinsen für das Jahr 2002 sowie Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Anspruchszinsen für das Jahr 2003 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 wird Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- II. Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2002 wird abgewiesen.
- III. Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2003 wird abgewiesen.
- IV. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2002 wird teilweise stattgegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- V. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2003 wird abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe ist dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- VI. Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2002 und 2003 wird abgewiesen.
- VII. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Bf mit Sitz in X war in den Streitjahren und bis zu ihrer Löschung am 14.5.2014 im Firmenbuch zu FN_1 eingetragen. Aufgrund des Generalversammlungsbeschlusses vom 25.9.2013 wurde die Bf als übertragende Gesellschaft mit der beim Amtsgericht Y FN_2 registrierten ***Bf1*** mit Sitz in Z (Deutschland) als übernehmende Gesellschaft nach den Bestimmungen des EU-Verschmelzungsgesetzes verschmolzen.

Das Finanzamt erließ im Gefolge einer Außenprüfung am 9.9.2005 die verfahrensgegenständlichen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer und Anspruchszinsen 2002, Körperschaftsteuer und Anspruchszinsen 2003 sowie Umsatzsteuer 2003. Im Körperschaftsteuerbescheid 2002 setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer abweichend von der eingereichten Erklärung mit EUR 135.916,63 fest. Im Körperschaftsteuerbescheid 2003 setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer abweichend von der eingereichten Erklärung mit EUR 218.711,20 fest. Im Umsatzsteuerbescheid 2003 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer abweichend von der eingereichten Erklärung mit EUR -11.366,97 fest. Ebenfalls am 9.9.2005 erließ das Finanzamt Haftungs- und Zahlungsbescheide für 2002 und 2003 und setzte die Kapitalertragsteuer für 2002 mit EUR 16.988,40 und für 2003 mit EUR 27.258,70 fest. Begründend wurde jeweils auf den Außenprüfungsbericht vom 29.7.2005 verwiesen. Dieser enthält eine Vielzahl von Feststellungen, aufgrund derer das Finanzamt bei der Abgabefestsetzung von den eingereichten Erklärungsdaten abgewichen ist. Die von der Beschwerdeführerin bekämpften Feststellungen lauten wie folgt:

„Tz. 3 Eigenverbrauch für Pkw-Aufwand. Seit 15.7.2002 stellt die deutsche Bf_neu von A der Bf Firmen-Pkw zur Mitbenutzung zur Verfügung. Pro gefahrenen km werden EUR 0,36 verrechnet. Die Rechnungsstellung erfolgt einmal jährlich am Jahresende. Im Jahr 2002 wurden aus diesem Grund EUR 8.748,- verrechnet, 2002 EUR 21.276 ... Die Rechnungsstellung erfolgte jeweils ohne Steuerausweis, dh es wurde weder Steuer abgeführt noch geltend gemacht. Nach Ansicht der Betriebsprüfung unterliegt dieser Pkw-Aufwand der Eigenverbrauchs-USt gem. § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d ... unter Beachtung der geltenden EuGH-Rechtsprechung („Cookies World“ Urteil vom 11.9.2003, Rs C-155/01) mit entsprechender Gesetzesänderung (BGBl I Nr 10/2003) ... Aufwand 2003: EUR 21.276 – anteil. Aufwand 4-12/2003: EUR 15.957 x 20 % = EUR 3.191,40 USt. ...

Tz. 4 Forderung B. Die Forderung gegenüber B iHv EUR 55.653,60 (zum 1.1.2002) resultierte aus einer Streichung von Vorsteuern ... aus einer Betriebsprüfung bei der Vorgänger-Firma („Bf_alt“). Bei dieser Firma bestand ein offengelegtes Treuhandverhältnis... Hr. B war also de facto Alleingesellschafter von Bf_alt. Nach Angaben des Unternehmens erwarb A mit dem Kauf der GmbH-Anteile im Juli 2002 auch diese Forderung. Der Kauf der Anteile stellte einen „Mantelkauf“ ... dar, der Kaufpreis betrug EUR 1.000. Bereits zum 31.12.2002 wurde die

Forderung mit 50 % wertberichtigt – 2003 Wertberichtigung mit 90 % - zusätzliche indirekt gewinnwirksame Umbuchungen iHv EUR 6.850,66. Laut Vorhaltsbeantwortung des Stb. Wurde seinerzeit von Hr. B die Begleichung in mehreren Telefongesprächen zugesagt – am 4.2.2004 schließlich noch einmal schriftliche Mahung durch Bf, aber lt. Steuerberater erfolglos, eine Klage wurde nicht in Betracht gezogen. Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist es unlogisch und entspricht nicht den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, dass der Erwerber einer Firma ohne erkenntlichen Grund eine Forderung gegen den Veräußerer/früheren Gesellschafter mitübernimmt – eine solche Forderung wird, wenn überhaupt, im Kaufpreis mitberücksichtigt und geht damit nicht in das Betriebsvermögen des Erwerbers über. Es ist unwahrscheinlich, für ein Unternehmen ohne Schulden, aber mit Forderungen iHv mehr als EUR 55.000 – anrechenbare Mindest-KöSt, nur EUR 1.000,- zu zahlen. Die Forderung besteht seit 2001, aber erst im Feber 2004 wird das erste Mal schriftlich gemahnt. Dazu kommt, dass lt. Buchhaltung die Forderung nach dem Anteilserwerb ohne entsprechenden Zusammenhang mit Hr. B mehrmals durch indirekt gewinnwirksame Umbuchungen und Verrechnungen einfach verringert wurde. Aufgrund der Tatsache, dass die Forderung im Zuge des Anteilsverkaufs weder von Hr. B beglichen noch im Kaufpreis berücksichtigt wurde, geht die Betriebsprüfung davon aus, dass die Begleichung der Forderung nicht ernsthaft vorgesehen war und die Forderung aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Dies stellt einen Vorteil aus dem Gesellschaftsverhältnis zu Hr. B dar und ist steuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung an B zu würdigen (in Höhe der Forderung im Zeitpunkt des Anteilsverkaufs = EUR 55.653,60). Die anfallende Kapitalertragsteuer wird als Forderung an B aktiviert.

Tz. 5 Darlehen A. ... Im Zeitraum von September 2002 bis Juni 2003 gewährte Hr. A der Bf drei Gesellschafterdarlehen in einem Gesamtbetrag von EUR 970.000. Der Zinssatz wurde mit 12 % p.a. angegeben. Im Juli 2003 kam ein Darlehen der Bf an Hr. A iHv EUR 75.000,- hinzu – Zinssatz 4 % p.a. Bei allen diesen Darlehensverträgen zwischen Bf und dem Alleingesellschafter und Geschäftsführer A fehlt es jedoch an einer gesamtheitlich klaren Vertragsgestaltung. In den Verträgen sind keine konkreten Vereinbarungen über die Laufzeit des Darlehens, keine Kündigungsbestimmungen, keine Tilgungsmodalitäten, keine Zinsanpassungs- oder Wertsicherungsvereinbarungen, keine Vereinbarungen hinsichtlich Sicherheiten zu finden... Nach Ansicht der Betriebsprüfung wären Darlehensvereinbarungen in einer solchen Form gegenüber gesellschaftsfremden Personen nicht erfolgt. Die Ursache für diese Form und Art der Darlehensfinanzierung liegt alleine im Gesellschaftsverhältnis bzw. in der Personengleichheit von Geschäftsführer und Alleingesellschafter. Die Tatsache, dass die Gesellschafterdarlehen zurückbezahlt wurden, ist für diese Würdigung unerheblich, da lt. VwGH ... bei der Qualifikation eines Gesellschafterdarlehens als verdecktes Eigenkapital grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Darlehenszuzählung abzustellen ist. ... Nach Ansicht der Betriebsprüfung handelt es sich bei den Zahlungen von Hr. A an die Bf im Jahr 2002 und 2003 (Summe EUR 970.000,-) abgabenrechtlich nicht um Darlehen, sondern um eigenkapitalersetzende Zuwendungen und damit um verdecktes Eigenkapital. Die Rückzahlungen dieser Beträge durch Bf stellen erfolgsneutrale Einlagenrückzahlungen ..., entsprechende Zinszahlungen für diese Zuwendungen stellen folglich

verdeckte Ausschüttungen an A dar. Die Zahlung der Bf an Hr. A am 31.7.2003 iHv EUR 75.000,- ist abgabenrechtlich ebenfalls als verdeckte Ausschüttung zu werden, die entsprechenden Rückzahlungen sind als verdeckte Einlagen anzusehen. Die verdeckten Gewinnausschüttungen betragen 2002 EUR 12.300,- und 2003 EUR 109.034,77 ... Die verdeckten Gewinnausschüttungen führen bei A zu KEST-pflichtigen Einkünften... Die Kapitalertragsteuer wird nach Angaben des Steuerberaters von Hr. A persönlich getragen. Die entsprechende Forderung ist zu aktivieren. ...

Tz 7. Darlehen „C.“. Am 18.10.2002 gewährte die liechtensteinische „C.“ der Bf ein Darlehen iHv EUR 500.000,-. Die Verzinsung ist mit 12 % p.a. angegeben... Punkt IV.B.3 des Vertrages: „Darlehensgeber kann sofortige Rückzahlung verlangen, wenn keine Gewinne mehr aus dem Autoexporthandel.“ Die Darlehensrückzahlungen erfolgten am 18.2.2003 mit EUR 400.000,- und 2.4.2003 mit EUR 100.000,-. Für diesen Zeitraum wurden Zinsen iHv EUR 19.404,23 an C gezahlt. Mit Vorhalt vom 12.1.2005 forderte die Betriebsprüfung den Steuerberater zur Empfängernennung gem. § 162 BAO auf. Es sollten die tatsächlichen Empfänger (Nutzungsberechtigter iSd DBA-Regeln, „beneficial owner“) genau bezeichnet werden mit den entsprechenden Nachweisen, dem Schriftverkehr mit C und mit wem verhandelt wurde. Die Empfänger ... wurden nicht genannt. Als Ansprechpartner wurde ein Rechtsanwalt und Verwaltungsrat von C angegeben, und weiters, dass weder A noch die deutsche Bf_neu bzw. Bf an dieser Firma beteiligt wären. Lt. KSV-Auskunft handelt es sich bei „C.“ Um eine Sitz- oder Domizilgesellschaft, ohne eigene Geschäftsräumlichkeiten oder Personal. Domizilgeber ist „FL.“ In Vaduz, der angegebene Telefonanschluss lautet auf den Verwaltungsrat RA_1. Wenn die tatsächlichen Empfänger der Zinszahlungen („beneficial owner“) nicht exakt genannt werden, sind diese Zahlungen gem. § 162 BAO nicht als Aufwand absetzbar – bei Domizilgesellschaften genügen der Firmenname oder die Namen der Verwaltungsräte nicht. ... Zinszahlungen an C.: Summe 2002 – EUR 10.023,48; Summe 2003 – EUR 9.380,74.“

In ihrer Berufung vom 13.10.2005 wendete die Beschwerdeführerin gegen diese Feststellungen zusammengefasst Folgendes ein:

Bei der Überlassung von Vorführwagen von der Bf_neu aus Y gegen Kostenersatz habe es sich nicht um eine klassische Vermietung durch eine deutsche Gesellschaft an ihre inländische Betriebsstätte gehandelt. Nach der 6. Mwst-Richtlinie solle die Vermietung von Beförderungsmitteln endgültig am Ort der festen Niederlassung des Vermieters (des Zulassungsinhabers Audi Deutschland und nicht der Bf_neu) besteuert werden (zu Tz. 3). Laut Punkt Viertens des Abtretungsanbotes habe sich die abtretende Gesellschafterin der Bf_alt Liegenschaftsverwaltungs GmbH verpflichtet, alle Verpflichtungen zu berichtigen und den übernehmenden Gesellschafter schad- und klaglos zu halten, weshalb der übernehmende Gesellschafter von der Einbringlichkeit der Forderung ausgehen habe können. A sei sich eines gewissen Risikos diesbezüglich aufgrund der „Ausländereigenschaft des Herrn B“ bewusst gewesen. Die Wertberichtigungen in den Jahren 2002 und 2003 seien nach erfolglosen

telefonischen Eintreibungsversuchen seitens des Steuerberaters vorgenommen worden. Der Forderungsausfall sei keinesfalls als verdeckte Gewinnausschüttung zu klassifizieren, da die Herren B und A weder verwandt noch verschwägert noch persönlich bekannt seien (zu Tz. 4). Die Beschwerdeführerin habe allein in der zweiten Jahreshälfte 2002 bei einem Einkaufsvolumen von EUR 9.000.000,- einen monatlichen Kapitalbedarf von EUR 1.500.000,- bis 2.000.000,-. Derartige Fremdmittel seien bei einer inländischen Bank für ein junges Unternehmen nicht aufzutreiben gewesen. Die Darlehensverträge über Privatarlehen seien in Y von der Leiterin des Rechnungswesens der Bf_neu errichtet worden. Die Darlehen seien in sehr kurzer Frist getilgt und ausschließlich als Zwischenfinanzierung für den Einkauf gewährt worden. Die Zinshöhe sei fremdüblich gewesen. Laut Auskunft des deutschen Steuerberaters von A seien diese Privatarlehen als „Finanzplankredite“ zu beurteilen gewesen (zu Tz. 5). Die Beschwerdeführerin habe alles Zumutbare im Rahmen ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht getan, um den Geldfluss nachzuweisen. Die an den Darlehensgeber C Establishment bezahlten Zinsen hätten 1,3 % der Bilanzsumme bzw. 0,09 % des Jahresumsatzes betragen (zu Tz. 7).

Das Finanzamt legte die Berufung am 15.3.2006 dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 9.12.2020 wurde die gegenständliche Beschwerdesache der ursprünglich zuständigen Geschäftsabteilung abgenommen und mit Wirkung zum 15.12.2020 jener der nunmehr einschreitenden Richterin übertragen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Die Beschwerdeführerin war eine von 1994 bis zu ihrer Löschung am 14.5.2014 im Firmenbuch zu FN_1 eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung. A war von 15.7.2002 bis zur Löschung alleiniger Gesellschafter und alleiniger Geschäftsführer der Beschwerdeführerin. A erwarb am 15.7.2002 alle Anteile an der Beschwerdeführerin von der D m.b.H. (FN_3), welche diese Anteile treuhändig für B gehalten hatte. Dies ergibt sich aus dem Firmenbuch und den bei den vorgelegten Verwaltungsakten befindlichen Notariatsakten vom 12. und 15.7.2002.

In der Bilanz der Beschwerdeführerin zum 31.12.2001 ist eine „Forderung B“ mit ATS 765.810,36 (EUR 55.653,60) aus einem Gesellschafterdarlehen ausgewiesen. In der Bilanz der Beschwerdeführerin zum 31.12.2002 ist diese „Forderung B“ nach unterjährig

Verringerungen um insgesamt EUR 6.850,66 noch mit EUR 48.802,94 ausgewiesen, wurde aber um 50 % (EUR 24.401,-) wertberichtigt. In der Bilanz zum 31.12.2003 wurde diese „Forderung B“ um weitere 40 % (EUR 19.522,-) bis auf EUR 4.879,- wertberichtigt. Dies ist zwischen den Parteien unstrittig.

Im Notariatsakt vom 12.7.2002, dessen Gegenstand ein Abtretungsanbot über die Geschäftsanteile an der Beschwerdeführerin von der D m.b.H. an A für eine Gegenleistung von EUR 1.000,- ist, findet sich unter Punkt 4 folgender Passus zur Haftung: *„[Die abtretende Gesellschafterin] verpflichtet sich, etwa auftretende, von ihr noch zu vertretende Verbindlichkeiten unverzüglich zu berichtigen und die übernehmenden Gesellschafter diesbezüglich klag- und schadlos zu halten.“*

Im Notariatsakt vom 15.2.2002, dessen Gegenstand die Annahme des Abtretungsanbotes der D m.b.H. durch A ist, findet sich unter Punkt 4 folgender Passus zur Haftung: *„Herr A erklärt, ... die D m.b.H. für alle Verbindlichkeiten, die sich aus dem Gesellschaftsverhältnis ergeben, schad- und klaglos zu halten.“*

Nicht erwiesen ist, dass die Beschwerdeführerin oder ihr Geschäftsführer Eintreibungshandlungen in Bezug auf die „Forderung B“ gesetzt hätte. Das diesbezügliche Beschwerdevorbringen wurde nicht belegt.

Die Beschwerdeführerin hat am 12.9.2002 einen „Darlehensvertrag“ über EUR 730.000,- mit ihrem Alleingesellschafter A als Darlehensgeber abgeschlossen. Diese Vereinbarung lautet: *„1. Der Darlehensgeber gewährt der [Beschwerdeführerin] ein Darlehen in Höhe von EUR 730.000,- . 2. Die Darlehenssumme wird ab dem 12.9.2002 zur Verfügung gestellt. 3. Das Darlehen hat keine feste Laufzeit. 4. Das Darlehen wird mit 12 % p.a. verzinst. Die Zinsen sind zum Jahresende auf das Konto des Darlehensgebers anzuweisen.“* Am 12.9.2002 hat A der Beschwerdeführerin EUR 730.000,- als „Gesellschafterdarlehen“ überwiesen.

Die Beschwerdeführerin hat am 19.2.2003 einen weiteren „Darlehensvertrag“ über EUR 170.000,- mit ihrem Alleingesellschafter A als Darlehensgeber abgeschlossen. Diese Vereinbarung lautet: *„1. Der Darlehensgeber gewährt der [Beschwerdeführerin] ein Darlehen in Höhe von EUR 70.000,-. 2. Die Darlehenssumme wird ab dem 19.2.2003 zur Verfügung gestellt. 3. Das Darlehen hat keine feste Laufzeit. 4. Das Darlehen wird mit 12 % p.a. verzinst. Die Zinsen sind zum Jahresende auf das Konto des Darlehensgebers anzuweisen.“* Am 19.2.2003 hat A der Beschwerdeführerin EUR 170.000,- als „Gesellschafterdarlehen“ überwiesen.

Die Beschwerdeführerin hat am 25.6.2003 einen weiteren „Darlehensvertrag“ über EUR 70.000,- mit ihrem Alleingesellschafter A als Darlehensgeber abgeschlossen. Diese Vereinbarung lautet: *„1. Der Darlehensgeber gewährt der [Beschwerdeführerin] ein Darlehen in Höhe von EUR 70.000,-. 2. Die Darlehenssumme wird ab dem 25.6.2003 zur Verfügung gestellt. 3. Das Darlehen hat keine feste Laufzeit. 4. Das Darlehen wird mit 12 % p.a. verzinst. Die Zinsen*

sind zum Jahresende auf das Konto des Darlehensgebers anzuweisen.“ Am 19.2.2003 hat A der Beschwerdeführerin EUR 70.000,- als „Gesellschafterdarlehen“ überwiesen.

Die Beschwerdeführerin hat am 31.7.2003 einen weiteren „Darlehensvertrag“ über EUR 75.000,- mit ihrem Alleingesellschafter A als Darlehensnehmer abgeschlossen. Diese Vereinbarung lautet: *„1. Der Darlehensgeber gewährt Herrn A ein Darlehen in Höhe von EUR 75.000,-. 2. Die Darlehenssumme wird ab dem 31.7.2003 zur Verfügung gestellt. 3. Das Darlehen hat keine feste Laufzeit. 4. Das Darlehen wird mit 4 % p.a. verzinst. Die Zinsen werden jährlich fällig.“*

Die Beschwerdeführerin hat im Jahr 2002 insgesamt EUR 12.300,- an Zinsen aus diesen „Darlehensverträgen“ an A bezahlt. Sie hat im Jahr 2003 insgesamt EUR 34.034,77 an Zinsen sowie EUR 75.000,- aufgrund des „Darlehensvertrages“ vom 31.7.2003 an A bezahlt.

Die Beschwerdeführerin hat am 18.10.2002 mit der C Establishment, einer Anstalt nach liechtensteinischem Recht, einen „Darlehensvertrag“ über EUR 500.000,- abgeschlossen. Die Beschwerdeführerin als Darlehensnehmerin verpflichtet sich darin, 12 % Zinsen pro Jahr zu bezahlen. Zur „Rückzahlungspflicht“ findet sich folgender Wortlaut: *„1. Das Darlehen ist spätestens ein Jahr nach der Unterzeichnung des Darlehensvertrags zurückzuzahlen. Massgebend ist das Datum der Vertragsunterzeichnung. 2. Weist die Darleiherin die Borgerin nicht innert 3 Monaten vor dem in Ziffer 1 genannten Rückzahlungstermin an, das Kapital zurückzuzahlen, so verschiebt sich der Rückzahlungstermin automatisch um ein Jahr. 3. Sollte die Borgerin aus dem Geschäftsbetrieb mit dem Autoexporthandel keine Gewinne mehr erzielen, so kann die Darleiherin die sofortige Rückzahlung des Darlehens verlangen.“*

Die Beschwerdeführerin hat im Jahr 2002 insgesamt EUR 10.023,48 und im Jahr 2003 insgesamt EUR 9.380,74 an Zinsen an die C Establishment Anstalt bezahlt.

Die Feststellungen zu den zwischen der Beschwerdeführerin und A bzw. der C Establishment Anstalt abgeschlossenen „Darlehensverträgen“ gründen sich auf die von der Beschwerdeführerin im Außenprüfungsverfahren vorgelegten Vertragskopien und Bankauszüge.

Die C Establishment Anstalt wurde ausweislich einer von der Beschwerdeführerin vorgelegten Abschrift aus dem Öffentlichkeitsregisteramt des Fürstentumes Liechtenstein am 20.9.2001 im Handelsregister des Fürstentumes Liechtenstein eingetragen. Als Repräsentant scheint die FL, Vaduz auf. Der Verwaltungsrat besteht aus RA_1, Rechtsanwalt, RA_2 und RA_3, allesamt mit Adresse in Adr_FL. Nach Auskunft des Kreditschutzverbandes vom 16.12.2004 (Arbeitsbogen des Außenprüfers, Seiten 165 ff) handelt es sich „um eine Domizilgesellschaft ohne ersichtliche Geschäftstätigkeit oder eigenen Geschäftsapparat im Fürstentum Liechtenstein“, die über keinen Telefonanschluss in Liechtenstein verfügt.

Die FL_Treuhand war laut den Angaben auf ihrer Homepage (www.xxx.yyy) in den Streitjahren „eine zugelassene Treuhandfirma mit Sitz in Vaduz...“, die unter anderem Dienstleistungen der Treuhänderschaft und Gesellschaftsverwaltung anbietet.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Umsatzsteuer 2003 - Stattgabe)

Auf Sachverhaltsebene steht unstrittig fest, dass die Bf_neu mit Sitz in Deutschland der Beschwerdeführerin Fahrzeuge gegen Bezahlung zur Verfügung gestellt hat. Das Finanzamt hat diese entgeltliche Überlassung von Fahrzeugen zur Verwendung in Österreich gestützt auf § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG idF BGBl I 10/2003 als umsatzsteuerpflichtig behandelt. Der EuGH hat aufgrund eines Vorabentscheidungsersuchens des Verwaltungsgerichtshofes mit Urteil vom 11.9.2003, Rs C-155/01 („*Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH i.L.*“) die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit dieser Bestimmung festgestellt. Daraufhin hat der VwGH ausgesprochen, dass die Norm des § 1 Abs. 1 Z 2 lit d UStG 1994 im Hinblick auf entgegenstehende, unmittelbar anwendbare und unmittelbar wirksame Bestimmungen der Sechsten Richtlinie 77/388 EWG verdrängt wird (VwGH 21.10.2003, [2003/14/0077](#)). Eine Eigenverbrauchsbesteuerung hat daher nicht zu erfolgen, weshalb der Beschwerde Folge zu geben war. Die Umsatzsteuer 2003 wird wie folgt festgesetzt:

Gesamtbetrag der Lieferungen und sonstigen Leistungen	21.778.482,71	
Eigenverbrauch	3.690,00	
davon steuerfrei mit Vorsteuerabzug (ig Lieferungen)	21.774.383,63	
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und des Eigenverbrauchs	23.746,08	
davon zu versteuern mit 20 %	3.690,00	738,00
davon zu versteuern mit 10 %	4.049,28	404,93
Steuerschuld (§ 19 Abs. 1 zweiter Satz, Art 19 Abs. 1 Z 3, Art. 25 Abs. 5)	11.827,30	11.827,30
Summe Umsatzsteuer		12.970,23
Gesamtbetrag der Innergemeinschaftlichen Erwerbe		
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen innergemeinschaftl. Erwerbe		
davon zu versteuern mit 20 %		4.149.534,12
Summe Erwerbssteuer		4.149.534,12
Summe Umsatzsteuer		12.970,23
Summe Erwerbssteuer		4.149.534,12
Gesamtbetrag der Vorsteuern		-15.701,30
Gesamtbetrag der Vorsteuern aus innergemeinschaftl. Erwerben		-4.149.534,12
Vorsteuern (§ 19 Abs. 1 zweiter Satz, Art. 19 Abs. 1 Z 3, Art. 25 Abs. 5)		-11.827,30
Gutschrift		-14.558,37

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Körperschaftsteuer 2002 – Abweisung)

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 (VwGH 22.11.2018, [Ra 2018/15/0037](#) mwN).

Aus den zur „Forderung B“ getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergibt sich, dass A die Verbindlichkeit des B bei seiner Übernahme der Geschäftsanteile der Beschwerdeführerin mitübernommen hat. Die Betreibung der Forderung gegenüber B war schon aufgrund der Haftungsklausel in der Annahmeerklärung vom 15.7.2002 zivilrechtlich ausgeschlossen. Auch wurden keine Betreibungshandlungen gegenüber B nachgewiesen. Die Übernahme der Verbindlichkeit durch A stellt sich daher als Teil der Gegenleistung für die Übertragung der Geschäftsanteile an der Beschwerdeführerin dar. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes liegt jedoch keine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe der gesamten „Forderung B“ an B vor.

Die vorgenommenen Verringerungen (EUR 6.850,66 im Jahr 2002) sowie die vorgenommenen Wertberichtigungen (EUR 24.401,94 im Jahr 2002 und EUR 19.522,- im Jahr 2003) stellen jeweils Vorteilszuwendungen an den Alleingesellschafter A dar.

Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung versteht man alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die in ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln (VwGH 24.2.2011, [2008/15/0185](#)). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes werden Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (vgl. VwGH 17.12.2014, [2010/13/0115](#)).

Die zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Alleingesellschafter und Geschäftsführer abgeschlossenen Darlehensverträge wurden schriftlich dokumentiert. Alle vier Verträge haben ausdrücklich keine bestimmte Laufzeit, was gerade vor dem Hintergrund der in der Beschwerde behaupteten Notwendigkeit von kurzfristigen Zwischenfinanzierungen nicht als fremdüblich angesehen werden kann. Auch fehlen Vereinbarungen über die Rückzahlungsmodalitäten oder eine Besicherung völlig. Schließlich deutet die Höhe der vereinbarten Zinsen (jeweils 12 % zu Lasten der Beschwerdeführerin, 4 % zu Lasten des Alleingesellschafters A) auf eine Vorteilsgewährungsabsicht zugunsten des Alleingesellschafters A hin. Dieser Umstand entkräftet auch das Beschwerdevorbringen dahin, es habe sich bei den der Beschwerdeführerin gewährten Darlehen um „Finanzplankredite“ im Sinn der „ständigen Rechtsprechung des deutschen BGH und BFH“ gehandelt bzw. entspreche die Zinshöhe den nachgewiesenen Refinanzierungskosten. Es ist nicht erkennbar, wie die behauptete planmäßige Aufbringung kurzfristig verfügbarer Geldmittel durch den Alleingesellschafter mit einer in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang erfolgten Darlehensgewährung durch die Beschwerdeführerin an den Alleingesellschafter zu einem besonders günstigen Zinssatz in Einklang zu bringen wäre.

Insgesamt halten die Vereinbarungen über Darlehensgewährungen vom Alleingesellschafter A an die Beschwerdeführerin (Vereinbarungen vom 12.9.2002, 19.2.2003 und 25.6.2003) und durch die Beschwerdeführerin an den Alleingesellschafter A (Vereinbarung vom 31.7.2003) einem Fremdvergleich nicht stand. Die aus diesem Titel im Jahr 2002 bezahlten Zinsen von EUR

12.300,- stellen verdeckte Gewinnausschüttungen an den Alleingesellschafter A dar und sind nicht als Betriebsausgaben der Beschwerdeführerin abzugsfähig.

§ 162 BAO lautet: „(1) Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

(2) Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.“

Um eine Person als Empfänger im Sinne des § 162 BAO ansehen zu können, ist die formelle Existenz im Rechtssinn etwa einer ausländischen Gesellschaft ebenso wenig ausreichend wie deren formelle Funktion als Empfängerin der strittigen Zahlungen oder bloße Rechnungslegerin (VwGH 20.9.2007, [2007/14/0007](#)). Hat die namhaft gemachte Person eine Leistung nicht erbracht, sei es, dass es sich dabei um eine „Briefkastenfirma“, d.h. um ein Unternehmen handelt, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistung erbringen kann, sei es aus anderen Gründen, so kann diese Person auch nicht als Empfänger im Sinne des § 162 BAO angesehen werden. Die Antwort des Steuerpflichtigen auf Verlangen nach exakter Empfängerbenennung ist - wie alle anderen Sachverhaltsangaben - im Rahmen der freien Beweiswürdigung von der Abgabenbehörde zu würdigen (VwGH 31.8.2020, [Ra 2020/15/0022](#) mWN).

Angesichts der Sachverhaltsfeststellungen zum Darlehen der C Establishment Anstalt, welche sich als reine Sitzgesellschaft darstellt, trifft die Beschwerdeführerin sowohl die erhöhte Mitwirkungspflicht angesichts des vorliegenden Auslandssachverhaltes (vgl. *Ritz*, BAO, 6.A., Rz 10 zu § 115 BAO mit Judikaturnachweisen) als auch die Verpflichtung zur Nennung des tatsächlichen Empfängers der geleisteten Zinszahlungen. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin dazu erschöpft sich in der Wiederholung jener Angaben, welche das Finanzamt durch eigene Nachforschungen in Erfahrung bringen konnte. Die Beschwerdeführerin hat den (tatsächlichen) Empfänger der an die C Establishment Anstalt bezahlten Beträge nicht genannt, weshalb diese nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen sind und das Beschwerdebegehren insgesamt abzuweisen war.

2.3. Zu Spruchpunkt III. (Körperschaftsteuer 2003 - Abweisung)

Aus den oben unter 2.2 dargelegten Gründen stellt die im Jahr 2003 vorgenommene Wertberichtigung der „Forderung B“ in Höhe von EUR 19.522,- eine Vorteilszuwendung (verdeckte Gewinnausschüttung) an den Alleingesellschafter A dar.

Angesichts der Fremdunüblichkeit der vertraglichen Gestaltung stellt auch die Zahlung des Betrages von EUR 75.000,- aufgrund der Vereinbarung vom 31.7.2003 an A eine

Vorteilsgewährung (verdeckte Gewinnausschüttung) an diesen dar. Die Beschwerdeführerin hat gegen die diesbezügliche Beurteilung des Finanzamtes keine Einwände erhoben (vgl. die Formulierung „Das von der Berufungswerberin ... am 31.7.2003 gewährte Darlehen über EUR 75.000,- ist als „kleiner Ausgleich“ für die von dieser Seite gewährten und bereits zurückgezahlten Darlehen ... zu verstehen und wird in den nächsten Tagen zurückgezahlt...“ in der Beschwerde).

Aus den oben unter 2.2 dargelegten Gründen sind die aufgrund der „Darlehensverträge“ mit dem Alleingesellschafter A im Jahr 2003 bezahlten Zinsen in Höhe von EUR 34.034,77 ebenso wenig als Betriebsausgaben abzugsfähig wie die im Jahr 2003 an die C Establishment Anstalt bezahlten Zinsen von EUR 9.380,74.

Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2003 war daher abzuweisen.

2.4. Zu Spruchpunkt IV. (Kapitalertragsteuer 2002 - teilweise Stattgabe)

§ 27 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 zählt Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Sonstige Einkünfte in diesem Sinne sind andere geldwerte Vorteile aus der Gesellschafterstellung; dazu zählen insbesondere verdeckte Gewinnausschüttungen. Verdeckte Gewinnausschüttungen zählen zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988. Verdeckte Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft sind Vorteile, die der Gesellschafter auf Grund seiner Gesellschafterstellung ohne ordnungsgemäßen Gewinnverteilungsbeschluss bezieht (VwGH 19.12.2002, [99/15/0110](#)).

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 26.1.2017, [Ra 2015/15/0063](#) mwN).

Die an den Alleingesellschafter A bezahlten Zinsen aufgrund der „Darlehensverträge“ stellen ebenso wie die Wertberichtigung der „Forderung B“ eine verdeckte Gewinnausschüttung an diesen dar. Die Kapitalertragsteuer 2002 wird nach Angaben der Beschwerdeführerin vom Gesellschafter getragen und daher mit 25 % in Höhe von EUR 10.888,15 für eine Bemessungsgrundlage von EUR 43.551,66 (vgl. oben Punkt 2.2: EUR 31.252,60 aus der Wertberichtigung der „Forderung B“ von EUR 24.401,94 und weitere Verringerungen von insgesamt EUR 6.850,66 sowie EUR 12.300,- an den Alleingesellschafter bezahlte Darlehenszinsen) festgesetzt.

2.5. Zu Spruchpunkt V. (Kapitalertragsteuer 2003 - Abänderung)

Angesichts der Fremdunüblichkeit der vertraglichen Gestaltung stellt neben den von der Beschwerdeführerin bezahlten Zinsen aus den „Darlehensverträgen“ auch die Zahlung des Betrages von EUR 75.000,- aufgrund der Vereinbarung vom 31.7.2003 an A eine Vorteilsgewährung (verdeckte Gewinnausschüttung) an diesen dar. Die Beschwerdeführerin hat gegen die diesbezügliche Beurteilung des Finanzamtes keine Einwände erhoben (vgl. die Formulierung „Das von der Berufungswerberin ... am 31.7.2003 gewährte Darlehen über EUR 75.000,- ist als „kleiner Ausgleich“ für die von dieser Seite gewährten und bereits zurückgezahlten Darlehen ... zu verstehen und wird in den nächsten Tagen zurückgezahlt...“ in der Beschwerde).

Die Kapitalertragsteuer 2003 wird nach Angaben der Beschwerdeführerin vom Gesellschafter getragen und daher mit 25 % in Höhe von EUR 32.139,19 für eine Bemessungsgrundlage von EUR 128.556,77 (vgl. oben Punkt 2.2: EUR 19.522,- aus der Wertberichtigung der „Forderung B“; EUR 34.934,77 aus Darlehenszinsen und EUR 75.000,- aus der Zahlung an den Alleingesellschafter A) festgesetzt.

2.6. Zu Spruchpunkt VI. (Anspruchszinsen 2002 und 2003 - Abweisung)

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind unter anderem Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden nach Gegenüberstellung mit bisher festgesetzt gewesenen Abgaben ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung gebunden. Daher ist ein Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen nicht (mit der Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (*Ritz*, BAO, 6.A., Rz 34 zu § 205 mwN). Die Beschwerde enthält keinerlei Vorbringen dazu, warum der Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen rechtswidrig sein sollte. Insofern die Beschwerdeführerin vermeint, eine Rechtswidrigkeit ergebe sich aus der behaupteten Rechtswidrigkeit der Körperschaftsteuerbescheide 2002 und 2003, ist auf das oben Dargestellte zu verweisen.

2.7. Zu Spruchpunkt VII. (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. Die in diesem Erkenntnis zu lösenden Rechtsfragen sind durch die zitierte höchstgerichtliche Judikatur abschließend geklärt.

Innsbruck, am 16. März 2021