

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterRi in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch \*\*\*Vertr\*\*\* Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH, \*\*\*VertrAdr\*\*\*, über die Beschwerde vom 16. Juli 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamt Salzburg Land) vom 2. Juli 2020 betreffend Kapitalertragsteuer 2013, Kapitalertragsteuer 2014, Kapitalertragsteuer 2015, Kapitalertragsteuer 2016, Kapitalertragsteuer 2017, Kapitalertragsteuer 2018 und Kapitalertragsteuer 2019 zu Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Mit Datum 02.07.2020 erließ das FA Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die BF für den Zeitraum 01-12/2013 i.H.v. € 4.415,99, für 01-12/2014 i.H.v. € 19.226,61, für 01-12/2015 i.H.v. € 21.575,54, für 01-12/2016 i.H.v. € 25.891,19, für 01-12/2017 i.H.v. € 8.406,67, für 01-12/2018 i.H.v. € 7.578,76 und für 01-12/2019 i.H.v. € 13.785,86. Zur Begründung verwies das FA neben der Darstellung der gesetzlichen Bestimmungen und einer Begründung des Ermessens nochmals kurz zusammengefasst einen Betriebsprüfungsbericht vom 16.12.2019, in dem festgestellt worden sei, dass in den Wirtschaftsjahren 2014-2019 Kapitalerträge in Form verdeckter Gewinnausschüttungen an den Minderheitsgesellschafter und Alleingeschäftsführer der BF (i.d.F der GF) erfolgt seien.

Gegen diese Bescheide erhob die BF durch ihren ausgewiesenen steuerlichen Vertreter fristgerecht Beschwerde und führte dazu im Wesentlichen aus, dass eine schriftliche

Darlehensvereinbarung, zuletzt in Form eines ersten Nachtrages über € 500.000,00 vorliege. Eine fremdübliche Verzinsung sei schriftlich vereinbart, der GF könne seine Verbindlichkeiten gegenüber der BF auch zur Gänze bis zum Laufzeitende abdecken. Zudem habe sich der GF auch verpflichtet über Verlangen der Gesellschaft jederzeit werthaltige Sicherheiten über den aushaftenden Verrechnungssaldo vorzulegen bzw. zur Verfügung zu stellen. Die Rückzahlung der Beträge sei gewollt gewesen, von Seiten der BF habe mit der Rückzahlung gerechnet werden können.

Aufgrund der Auflösung der Einzelwertberichtigung des Verrechnungssaldos des GF durch die Betriebsprüfung sei bereits zum 30.09.2018 ein Bilanzgewinn von rund € 268.000,00 und somit ein Eigenkapital von rund € 275.000,00 vorhanden. Diese würden sich durch künftige Gewinne aus der gesicherten Ertragslage entsprechend erhöhen und stehe für Ausschüttungen zur Verfügung. Die Ertragslage laut Buchhaltung sei im Wirtschaftsjahr 2018/19 und 2019/20 konstant gut; neue Kunden würden zu einer erhöhten Profitabilität des Unternehmens führen. Die Ernstlichkeit der Rückzahlungspflicht und Möglichkeiten hierzu seien ausreichend erwiesen, die Zahlungen an den GF, welche auf dem Verrechnungskonto gebucht worden seien, seien ohne Zuwendungsabsicht erfolgt. Es liege sohin keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Darüber hinaus werde hinsichtlich der Haftungsbescheide für die Zeiträume 01-12/2013 und 01-12/2014 Bemessungsverjährung eingewendet. Für die angeführten Zeiträume lägen keine qualifizierten Unterbrechungshandlungen vor. Die allgemeine Verjährungsfrist von fünf Jahren komme sohin zum Tragen. Somit sei die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 01-12/2013 mit Ablauf des Jahres 2018 die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 01-12/2014 mit Ablauf des Jahres 2019 verjährt, sodass hier keine Vorschreibung mehr stattfinden könne.

Mit 03.11.2020 erließ das FA eine Beschwerdeentscheidung und wies die Beschwerden gegen die oben angeführten Bescheide als unbegründet ab. Neben rechtlichen Ausführungen zur Frage des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung bei Entnahmen aus der Gesellschaft stellte das FA eine nicht ausreichende Bonität des GF in den Mittelpunkt der Argumentation. Der GF habe als alleiniger Geschäftsführer und Gesellschafter der BF Geldmittel aus deren Vermögen entnommen. Er sei in den Jahren der Entnahmen (2012-2018) von einem Schuldenregulierungsverfahren betroffen gewesen. Der laut Darlehensvertrag gewährte Kreditrahmen sei aufgrund des relativ geringen Einkommens des Schuldners aufgrund des Schuldenregulierungsverfahrens nicht rückführbar gewesen. Sicherheiten seien von der BF nicht verlangt worden. Der GF hätte auch keine erbringen können, da er laut eigenen Angaben außer der Beteiligung an der BF über keine Vermögenswerte verfüge. Auch der Wert seiner Beteiligung sei nicht annähernd hoch genug für die eingeräumte Kreditsumme. Das Fehlen adäquater Sicherheiten und die schlechte Bonität des Schuldners hätten auch zur Wertberichtigung der Forderung bei der BF im Jahr 2018 geführt. Trotzdem sei die Rückzahlungsfrist erstreckt und das Kreditlimit wesentlich erhöht worden. Dies widerspreche

einem fremdüblichen Darlehensvertrag. Es sei davon auszugehen, dass die Rückführung der entnommenen Beträge nicht ernsthaft beabsichtigt gewesen sei, sondern die Geldmittel der BF durch den GF gleich seinem eigenen Geld verwendet worden seien. Das Kreditverhältnis werde steuerlich nicht anerkannt, die Entnahmen stellten verdeckte Ausschüttungen an den GF dar.

Zu der von der BF eingewendeten Verjährung der Zeiträume 01-12/2013 und 01-12/2014 führte das FA an, dass das Recht auf Festsetzung der KEST von der Verjährung des Rechtes auf Festsetzung der Jahreseinkommensteuer abhängt. Unterbrechungshandlungen bei der Einkommensteuer führten daher auch zur Verlängerung der Verjährungsfrist für die Kapitalertragsteuer. Die durchgeführte Betriebsprüfung stelle ebenso wie die erlassenen Bescheide eine Verlängerungshandlung dar.

Eine verdeckte Ausschüttung könne bereits mit Ablauf des Jahres, in dem der verdeckte Vorteil den Anteilsinhaber zugeflossen sei erfolgen. Die Erstellung der Jahresabschlüsse sei dabei nicht abzuwarten.

Darauf beantragte die BF durch ihren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Mit 27.04.2021 brachte die BF durch ihren ausgewiesenen Vertreter eine Vorlageerinnerung ein, da die entsprechende Beschwerde bzw. der Vorlageantrag noch nicht an das BFG vorgelegt worden sei.

Mit Vorlagebericht vom 03.05.2021 legte das FA die Akten des Beschwerdeverfahrens dem BFG vor.

In der mündlichen Verhandlung vom 04.11.2021 führten die Parteien des Verfahrens ergänzend Folgendes aus:

Der steuerliche Vertreter legte folgende Unterlagen vor und führte dazu aus:

Aus dem Jahresabschluss der BF zum 30.09.2020 sei ein Bilanzgewinn der BF in Höhe von ca. € 373.000,00 ersichtlich; das operative Ergebnis der BF in diesem Jahr habe ca. € 40.000,00 betragen.

Aus der Ergebnisübersicht für das Wirtschaftsjahr 2020/2021, ergebe sich ein unbereinigtes Ergebnis von ca. € 41.000,00.

Aus dem Ausschüttungsbeschluss für das Jahr 2020 vom 02.11.2021 sei ersichtlich, dass eine alineare Ausschüttung in Höhe von € 58.433,00 zu Gunsten des GF der BF beschlossen worden sei, die dafür vorgesehen sei den Stand seines Verrechnungskontos bei der Beschwerdeführerin zum 30.09.2013 abzudecken.

Aus den Auszügen aus dem Lohnkonto des GF sei ersichtlich, dass mit März 2021 der monatliche Geschäftsführerbezug von € 3.275,22 auf € 6.541,79 erhöht worden sei.

Diese Unterlagen würden zum Beweis dafür vorgelegt, dass der GF - wie bereits während der BP ausgeführt - sowohl in der Lage als auch willens gewesen sei die bestehenden Verrechnungssalden zu tilgen. Die Rückführung der Salden sei im Sinne des VWGH vom 08.10.2020, Ra 2019/13/0075 gewollt und auch realistisch möglich und durchsetzbar gewesen.

Eine alineare Ausschüttung sei nach Kals/Nowotny/Schauer auch ohne entsprechende Regelung im Gesellschaftsvertrag möglich, wenn sie wirtschaftlich notwendig und erforderlich sei. Dies sei betreffend den GF der BF der Fall.

Über Nachfrage durch den Richter führte der GF der BF aus, dass sich die Entnahmen zum Teil daraus ergeben hätten, dass er Aufwendungen für das Unternehmen z.B. Tankrechnungen für berufliche Fahrten von ca. 70.000 km im Jahr aber auch die Anschaffung von Anlagegütern bar entnommen habe und diese bezahlt habe, ohne dafür eine Rechnung zu erhalten.

Privatentnahmen habe er über Ausschüttungen wieder rückführen wollen. Er habe ursprünglich nur ein geringes Gehalt im Unternehmen bezogen. Dies sei dann im Laufe der Zeit auf € 2.000,00 pro Monat und in weiterer Folge auf ca. 3.500,00 und jetzt € 6.500,00 pro Monat angehoben worden. Für die BF habe er ab dem Jahr 2013 immer Vollzeit gearbeitet.

Er sei am Beginn ein Einmannbetrieb gewesen, in der Zwischenzeit habe er auch Mitarbeiter im Unternehmen. Die Erhöhung seines Geschäftsführergehaltes habe sich nach Rücksprache mit seiner Steuerberatungskanzlei ergeben. Die Rückführung der Kredite der BF habe über Gewinnausschüttungen erfolgen sollen, jedoch habe ihm sein Steuerberater mitgeteilt, dass er für diese Vollzeittätigkeit im Unternehmen auch ein entsprechendes Gehalt zu beziehen habe bzw. beziehen könne und nicht einfach wie bei einem Einzelunternehmen die Beträge dann, wenn er sie benötige, aus dem Unternehmen entnehmen könne.

Auch unter dem Aspekt des aufrechten Schuldenregulierungsverfahrens sei immer geplant gewesen, diese Beträge aus den Gewinnausschüttungen an die BF rückzuführen. Die BF habe damals nicht mit einem Minus auf dem Konto agieren können, es sei immer notwendig gewesen, dass Geld am Konto vorhanden war, bevor Zahlungen durchgeführt werden konnten. Dies sei bis heute der Fall.

Durch die Anhebung des Gehaltes habe sich in weiterer Folge die Höhe der Entnahmen wesentlich verändert.

Zur Aufstockung des Darlehensrahmens an den GF der BF im Jahr 2018 von € 300.000,00 auf € 500.000,00 und dem in 2018 eröffneten Insolvenzverfahren bei der BF sei es gekommen, weil im Jahr 2018 ein Kunde der BF in Konkurs gegangen und damit schlagartig ein Teil der Liquidität des Unternehmens weggebrochen sei. Die in der Folge durchgeführte

Wertberichtigung der Verrechnungsforderung an den GF der BF sei von der Betriebsprüfung nicht anerkannt worden; einen Forderungsverzicht gebe es dazu nicht. Der Insolvenzantrag bei der BF sei durch die Krankenkasse gestellt worden, obwohl sämtliche Verbindlichkeiten immer bedient worden seien, zum Teil sogar vor Fälligkeit.

Er habe auch zum Teil Verbindlichkeiten der BF privat bezahlt, d. h. z.B. Finanzamtszahlungen privat geleistet und diese dann als Eigenerlag in den Büchern der BF erfasst.

Weitere Ausschüttungen der BF würden ihm als 23% Gesellschafter der BF nicht nur zum Teil zu Gute kommen. Der Mehrheitsgesellschafter sei ein Verwandter, der nicht im Unternehmen arbeite und nie Ansprüche auf Gewinnanteile erhoben habe.

Über Nachfrage durch den Richter führt der steuerliche Vertreter der BF aus, dass er davon ausgehe, dass es über die bereits verbuchten Belege hinaus nicht möglich sei, weitere vom GF der BF angesprochene private Zahlungen für betriebliche Aufwendungen (Reisekosten, KFZ Aufwendungen udgl.) darzustellen oder nachzuvollziehen. Eine nochmalige Überprüfung der Entnahmen im Hinblick auf Übernahme von Zahlungen für Aufwendungen der BF lasse keine weitere Ergänzung des Sachverhaltes erwarten.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt und Beweiswürdigung**

Über den GF wurde mit Beschluss vom 25.10.2011 ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet. Wesentlicher Inhalt des am 24.01.2012 beschlossenen Zahlungsplanes war die Bezahlung einer Quote von 10,1% der Schulden innerhalb von längstens sieben Jahren ab Annahme des Zahlungsplanes in 14 gleichen Halbjahresraten. Neben der ab dem Jahr 2013 gehaltenen Beteiligung an der BF, besaß der GF ab 2011 keine weiteren Vermögenswerte. Dies ergibt sich aus den Akten des FA und den Ausführungen des GF im BP-Verfahren.

Die BF wurde mit Notariatsakt vom 19.09.2013 mit einem Stammkapital von € 10.000,00 (davon einbezahlt € 5.000,00) gegründet. Geschäftsgegenstand ist die Beauskunftung von Kreditverhältnissen. Alleiniger Geschäftsführer der BF ist der GF. Sie bilanziert auf den 30.09. eines Jahres. Zum Stichtag 30.09.2013 wurde ein vom GF betriebenes Einzelunternehmen gemäß Art. III UmGrStG in die BF eingebracht, wodurch das Stammkapital der BF auf € 10.500,00 erhöht wurde. Gesellschafter der BF sind der GF mit 23,8 % sowie \*\*\*1\*\*\* im Ausmaß von 76,2 %, der mit den GF verwandt ist.

Punkt 7. des Gesellschaftsvertrages (Jahresabschluss) enthält die Bestimmung, wonach der Jahresabschluss nach den gesetzlichen Vorschriften zu errichten und unverzüglich den Gesellschaftern zur Kenntnis zu bringen ist, „welche über den Jahresabschluss und über die Verteilung, Ausschüttung und Verwendung des Reingewinnes beschließen“.

Dies ergibt sich aus dem Gesellschaftsvertrag zu Fb-Nr. \*\*\*2\*\*\* und den Ausführungen des GF der BF in der mündlichen Verhandlung vom 04.11.2021.

Punkt 7. des Gesellschaftsvertrages ist nach den Unterlagen des Firmenbuches bis dato unverändert.

Bei der BF wurde im Jahr 2019 eine Betriebsprüfung betreffend USt, KöSt und KEST für die Jahre 2014-2018 und hinsichtlich der KEST darüber hinaus eine Nachschau für das Jahr 2019 durchgeführt. Der Bescheid über einen Prüfungsauftrag wurde am 31.10.2019 erstellt und bei Prüfungsbeginn am 07.11.2019 unterfertigt.

Soweit dies für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung ist, traf der Prüfer die Feststellung, dass die auf dem Verrechnungskonto der BF verbuchten Forderungen an den GF als verdeckte Ausschüttungen zu qualifizieren und idF der KEST zu unterwerfen seien. Die KEST werde vom GF getragen, sie sei der Bilanz der BF als Forderung an den GF zu erfassen.

Das FA folgte diesen Feststellungen und erließ nach Abschluss des Betriebsprüfungsverfahrens am 16.12.2019 KEST Haftungsbescheide für den Monat 12/2015 i.H.v. € 45.218,14, für den Monat 09/2018 i.H.v. € 41.635,33 sowie für den Monat 09/2019 i.H.v. € 14.026,60. Zur Begründung wurde neben der Darstellung der rechtlichen Grundlagen des EstG und des § 201 BAO auf die Begründung der Niederschrift bzw. den Bericht der Außenprüfung verwiesen. Diese Begründung ist im Wesentlichen inhaltsgleich mit der im Verfahrensgang dargestellten Begründung der am 02.07.2020 ergangenen und im gegenständlichen Verfahren streitgegenständlichen Kapitalertragsteuerbescheide. Die dagegen erhobene Beschwerde der BF führte zu einer Aufhebung der Bescheide gemäß § 299 BAO und der Zurückweisung der Beschwerden am 01.07.2020.

In weiterer Folge setzte das FA mit Bescheiden vom 02.07.2020 die Kapitalertragsteuer für 01-12/2013 mit € 4.415,99, für 01-12/2014 i.H.v. € 19.226,61, für 01-12/2015 i.H.v. € 21.575,54, für 01-12/2016 i.H.v. € 25.891,19, für 01-12/2017 i.H.v. € 8.406,67, für 01 12/2018 i.H.v. € 7.578,76 und für 01-12/2019 i.H.v. € 13.785,86 fest. Dies ergibt sich aus den Akten der Finanzverwaltung.

Der GF bezog in den Jahren 2013 bis 2019 folgende Bruttogehälter für seine Geschäftsführertätigkeit:

2013: € 0,00, 2014: € 8.193,92, 2015: € 25.200,00, 2016: € 41.359,08, 2017: € 41.359,08, 2018: € 31.053,04, 2019 € 45.211,08.

Der GF wurde mit Bescheid vom 23.10.2015 zur Einkommensteuer 2013, mit Bescheid vom 04.05.2016 zur Einkommensteuer 2014 veranlagt. Dies ergibt sich aus dem Abgabekonto des GF.

Der GF entnahm über die Jahre ab 2013 den weitaus überwiegenden Teil der vorhandenen liquiden Mittel der BF. Zu den Bilanzstichtagen verfügte die BF über folgende liquide Mittel:

2013: € 5.877,89, 2014: € 4.470,79, 2015 € 4.676,07, 2016: € 1.760,00, 2017: € 592,06, 2018: € 6.872,02, 2019: € 4.400,00.

Diesen liquiden Mitteln standen folgende Verrechnungsforderungen der BF gegen den GF gegenüber:

2013: € 42.383,94, 2014: € 127.743,48, 2015: € 204.139,95, 2016: € 218.299,98, 2017: € 381.113,71.

Im Jahresabschluss 2017 wurden die gegen den GF bestehenden Forderungen um 87,5 % das sind € 333.470,00 wertberichtigt. Bei der Erstellung des Jahresabschlusses für 2017 habe eine Besprechung mit dem Sanierungsverwalter und den GF stattgefunden haben auf Basis dieser Besprechung sei die Einzelwertberichtigung aufgrund des Insolvenzverfahrens des GF und fehlender Sicherheiten bei der Bilanzerstellung mit 87,5 % festgelegt worden, da der GF eine Quote von 12,5 % angeboten habe. Im Jahresabschluss 2018 erhöhten sich die Forderungen an den GF auf € 420.252,78, diese wurden ebenfalls wieder 87,5 %, das sind € 367.720,00 wertberichtigt. Alle diese Beträge enthalten eine Verzinsung des offenen Saldos mit 4 %.

Zunächst bestand keine schriftliche Vereinbarung über die oben angeführten Entnahmen der Geldmittel durch den GF. Mit Datum 16.12.2015 wurde eine Darlehensvereinbarung schriftlich abgeschlossen in dem die BF den GF einen Zahlungsrahmen von € 300.000,00 zur Verfügung stellte. Die Laufzeit dieser Vereinbarung betrug fünf Jahre, diesem Zeitraum hätte der GF seine Verbindlichkeiten gegenüber der Gesellschaft gleichbleibend Teilbeträgen abzudecken gehabt. Vereinbart wurde, dass er diesen Rahmen auch zum Laufzeitende abdecken könnte. Weiters wurden 4% Zinsen p.a. vereinbart. Sicherheiten für die Verrechnungsschuld des GF an die BF waren nicht vorgesehen, der GF verpflichtete sich jedoch über Verlangen der Gesellschaft jederzeit eine verbücherungsfähige Pfandbestellungsurkunde oder sonstige werthaltige Sicherheiten über den aushaftenden Verrechnungssaldo zu unterfertigen.

Mit undatierter Vereinbarung wurde ein Nachtrag zu dieser Darlehensvereinbarung getroffen, wonach der GF ab 01.10.2018 einen Zahlungsrahmen von € 500.000,00 zur Verfügung habe. Die Laufzeit dieser Vereinbarung wurde wiederum mit fünf Jahren festgelegt, die sonstigen Konditionen blieben gleich.

Bei der BF wurde mit Beschluss des LG Salzburg vom 22.05.2018 ein Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung der Schuldnerin eingeleitet. Dieses wurde mit Bestätigung des abgeschlossenen Sanierungsplanes vom 06.08.2018 beendet, wonach die Insolvenzgläubiger eine Quote von 23 % erhielten. Dies ergibt sich aus der Insolvenzdatei des LG Salzburg zu \*\*\*3\*\*\*.

Der im Wirtschaftsjahr 2018 entstandene Sanierungsgewinn betrug € 77.553,75. Dies ergibt sich aus dem Jahresabschluss 2018.

## **2. Rechtliche Beurteilung**

### **2.1. Zur Zuständigkeit der belangten Behörde ab 01.01.2021:**

Gemäß § 323b Abs.1 BAO treten das Finanzamt Österreich und das Finanzamt für Großbetriebe für ihren jeweiligen Zuständigkeitsbereich am 01.01.2021 an die Stelle des jeweils am 31.12.2020 zuständig gewesenen Finanzamtes.

Gemäß § 323b Abs. 2 BAO werden die am 31. Dezember 2020 bei einem Finanzamt ... anhängigen Verfahren von der jeweils am 1. Jänner 2021 zuständigen Abgabenbehörde in dem zu diesem Zeitpunkt befindlichen Verfahrensstand fortgeführt.

Für die Fortführung des vom FA Salzburg-Land geführten Verfahrens, das mit Bescheiden vom 02.07.2020 und den Beschwerden gegen diese Bescheide vom 16.07.2020 begonnen wurde, ist sohin ab 01.01.2021 das Finanzamt Österreich zuständig.

### **2.2. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)**

#### **2.2.1. Rechtsgrundlagen:**

Zur Frage der Verjährung der KEST-Haftungsbescheide 2013 und 2014:

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Gemäß § 4 Abs. 2 lit.a Z 3 BAO entsteht der Abgabenanspruch insbesondere bei der Einkommensteuer für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei ... allen übrigen Abgaben fünf Jahre.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist ...

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu

dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

Für die Kapitalertragsteuer ist festzuhalten, dass sie eine Erhebung von der Einkommensteuer ist und das Recht auf Festsetzung der Kapitalertragsteuer somit von der Verjährung des Rechts auf Festsetzung der Jahreseinkommensteuer abhängt. (VwGH von 29. März 2012, 2008/15/0168)

Gemäß § 201 Abs. 1 BAO kann - wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen oder sie dies gestatten - nach Maßgabe des Abs. 2 ... von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Gemäß § 304 lit. a BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung nur zulässig, wenn sie vor Eintritt der Verjährungsfrist beantragt wird.

Zu den rechtlichen Möglichkeiten einer alinearen Ausschüttung:

Gemäß § 82 Abs. 1 GmbHG haben die Gesellschafter, solange die Gesellschaft besteht, nur Anspruch auf den nach dem Jahresabschluss als Überschuss der aktiven über die passiven sich ergebenden Bilanzgewinn, soweit diese nicht aus dem Gesellschaftsvertrag oder durch einen Beschluss der Gesellschafter von der Verteilung ausgeschlossen ist.

Gemäß § 82 Abs. 2 GmbHG erfolgt die Verteilung des Bilanzgewinns in Ermangelung besonderer Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages nach dem Verhältnis der eingezahlten Stammeinlagen.

Gemäß § 35 Abs. 1 Z. 1 GmbHG unterliegt der Beschlussfassung der Gesellschafter unter anderem die Verteilung des Bilanzgewinns, falls letzterer im Gesellschaftsvertrag der besonderen Beschlussfassung von Jahr zu Jahr vorbehalten ist.

Nach Ansicht des OGH (6 OB 143/16x vom 30.08.2016) ist aus einer Regelung, die der Generalversammlung die „Verwendung eines allfälligen, bilanzmäßigen Reingewinnes“ zur Beschlussfassung zuweist, lediglich eine Einschränkung des Vollausschüttungsgebotes zu verstehen.

Zur verdeckten Ausschüttung:

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

Eine verdeckte Ausschüttung kann auch bei der Darlehensgewährung durch eine Körperschaft vorliegen. Dabei kann, selbst wenn die Darlehensvereinbarung zwischen der Körperschaft und ihren Anteilseigenen ausreichend klar ist und einem Fremdvergleich standhalten würde aufgrund der Unmöglichkeit der Rückzahlung bereits bei Zuzählung, z.B. mangels Bonität des Anteilsinhabers eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel vorliegen. (Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock die Körperschaftsteuer 198833 Anhang zu § 8 KStG, Tz. 76 mwN)

Gemäß § 27 Abs. 1 EStG sind Einkünfte aus Kapitalvermögen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (Abs. 2),

Gemäß § 27 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG gehören zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung;

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer).

Gemäß § 93 Abs. 2 Z. 1 EStG liegen inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs. 2), wenn sich die auszahlende Stelle (§ 95 Abs. 2 Z 1 lit. b) im Inland befindet.

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

Gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG ist Abzugsverpflichteter, bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital der Schuldner der Kapitalerträge, wenn dieser Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat ... und es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 handelt.

#### 2.2.2. Erwägungen:

Zur Frage der Verjährung der KEST-Haftungsbescheide 2013 und 2014:

Für das Jahr 2013 ist festzuhalten, dass durch die Veranlagung im Jahr 2015 die Verjährungsfrist für die ESt 2013 ein Jahr bis zum Ablauf des Jahres 2019 verlängert wurde. Durch die Durchführung der Betriebsprüfung im Jahr 2019, dem letzten Jahr der verlängerten Verjährungsfrist, wurde diese Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr bis zum Ablauf des Jahres 2020 verlängert. Soweit das Jahr 2014 betroffen ist, wurde die Verjährungsfrist bereits durch

die Veranlagung im Jahr 2016 bis zum Ablauf des Jahres 2020 verlängert. Die erstmalige Erlassung von KEST-Haftungsbescheiden nach §§ 201f BAO im Jahr 2020 erfolgte somit auch für die KEST-Haftungsbescheide 2013 und 2014 vor Eintritt der Bemessungsverjährung.

Zu den rechtlichen Möglichkeiten einer alinearen Ausschüttung:

Gemäß Punkt 7. des Gesellschaftsvertrages der BF ist- wie bereits im Sachverhalt dargestellt - der Jahresabschluss nach den gesetzlichen Vorschriften zu errichten und unverzüglich den Gesellschaftern zur Kenntnis zu bringen ist, „welche über den Jahresabschluss und über die Verteilung, Ausschüttung und Verwendung des Reingewinnes beschließen“. Die Bestimmung scheint nur auf den ersten Blick weitergefasst, als die vom OGH in der ob. Entscheidung zitierte Bestimmung. Sie definiert aus Sicht des BFG aber lediglich die in der Entscheidung des OGH angeführte „Verwendung“ des Reingewinnes. Die Ausschüttung ist eben ein Teil der möglichen Verwendung des Gewinnes, die nicht näher definierte Verteilung entspricht nach dem Verständnis des BFG der Wahlmöglichkeit den Bilanzgewinn vorzutragen oder einer Rücklage zuzuführen.

Für die Frage möglicher abweichender Verteilungsquoten bei der Gewinnausschüttung braucht es nach dem OGH in 6 OB 143/16x unter Verweis auf die hL eine eindeutige Regelung zu den verschiedenen möglichen Verteilungsquoten im Gesellschaftsvertrag. Eine solche Regelung liegt im gegenständlichen Verfahren nicht vor, eine unternehmensrechtlich rechtsgültige alineare Ausschüttung ist somit nicht möglich.

Damit kann auch die weitere Frage dahingestellt bleiben, ob die außerhalb des Beschwerdezeitraumes erfolgte Ausschüttung an den GF der BF wirtschaftlich begründet ist. Sie entbehrt der rechtlichen Grundlagen.

Zur verdeckten Ausschüttung:

Rechtsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen sind im besonderen Maße auf die Frage hin zu prüfen, ob die Leistungen betrieblich veranlasst sind oder sie sich nur dem Grunde und der Höhe nach aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung zu qualifizieren sind. (VwGH vom 4. September 1992, Zl. 91/13/0196)

Dabei sind die von der Lehre und Rechtsprechung entwickelten Kriterien nicht als Tatbestandsvoraussetzungen bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzusehen. Vielmehr handelt es sich um Kriterien, die im Zuge der Beweiswürdigung zu berücksichtigen sind. (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG16, § 2 Tz 158/2)

Als Kriterien sind dabei zu berücksichtigen, dass diese Vereinbarungen nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Unabhängig davon, ob die gegenständliche Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen die Formalkriterien einer fremdüblichen Vereinbarung erfüllen würde oder nicht, ist festzuhalten, dass sie in dieser Form zwischen fremden Dritten nicht geschlossen worden wäre.

Aufgrund der im als erwiesen angenommenen Sachverhalt dargestellten Ausgangssituation, wonach sich der GF ab dem Jahr 2012 bis in das Jahr 2019 in einem Schuldenregulierungsverfahren befunden hat und über kein (2013) bzw. ein nur geringes Einkommen verfügt hat, mit dem er Rückzahlungen der bis 2015 angelaufenen Beträge nicht hätte decken können, ist bereits aus diesem Umstand die Fremdüblichkeit der Überlassung der Gelder im Verrechnungsweg zu verneinen. Zudem hat die BF ihrem GF ohne schriftliche Vereinbarung und ohne Sicherheiten in den Jahren 2013-2015 permanent anwachsende Beträge bis ca. € 200.000,00 zur Verfügung gestellt und dabei – wie in den Folgejahren - in Kauf genommen, dass ihr de facto keine liquiden Mittel verblieben sind.

Das BFG ist der Überzeugung, dass die BF einem fremden Dritten mit dem diesem in den Jahren 2013-2015 zur Verfügung stehenden Einkommensverhältnissen niemals derart hohe Beträge, die de facto den gesamten jährlichen Liquiditätsüberschuss umfasst haben, ohne entsprechende Sicherheiten und der Vereinbarung entsprechender laufender Rückzahlungen zugestanden hätte, schon alleine um selbst nicht der Gefahr einer möglichen Zahlungsunfähigkeit ausgesetzt zu sein.

Daran ändert auch die Ende 2015 geschlossene Vereinbarung der BF mit dem GF nichts, die formal laufende Rückzahlungen (oder Endfälligkeit) und die Verzinsung des aushaftenden Saldos vorsah. Für laufende Rückzahlungen des weiter ansteigenden Saldos verfügte der GF auch in den Jahren 2016 und Folgende nicht über ausreichende Mittel, damit war aber auch die Rückzahlung des Gesamtbetrages bei den Vermögensverhältnissen des GF extrem unwahrscheinlich.

Dies zeigte sich im Wirtschaftsjahr 2018, in dem der GF offenbar nicht in der Lage war, jene Rückzahlungen zu tätigen, um die Verbindlichkeiten bei der Gebietskrankenkasse termingerecht tilgen zu können und die BF die Forderungen gegen den GF mit 87,5% einzeln wertberichtigte. Die vom Sanierungsverfahren umfassten Schulden betrugen rd. € 100.000,00; der Verrechnungssaldo gegenüber dem GF verminderte sich in diesem Zeitraum nicht sondern erhöhte sich von rd. € 380.000,00 auf rd. € 420.000,00 (und wurde wieder wertberichtigt).

Auch dies ist ein Hinweis auf die mangelnde Fremdüblichkeit der Vereinbarung, hätte die BF doch einem fremden Dritten in einer derart prekären finanziellen Situation nicht noch weitere Mittel, die nicht (zeitgerecht) rückgeführt werden können, überlassen. Die Frage, wieweit es durch die Entnahmen des GF überhaupt erst zu einem Insolvenzverfahren bzw. einem Sanierungsverfahren der BF gekommen ist, kann bei dieser Ausgangslage dahingestellt bleiben.

Auch die im Jahr 2018 (nach dem Sanierungsverfahren der BF selbst) vorgenommene Erhöhung des Darlehensrahmens trotz bereits zuvor erfolgter 87,5%iger Wertberichtigung des offenen Saldos aus der Verrechnungsforderung gegen den GF wäre gegenüber einem Dritten nicht in dieser Form erfolgt. Neben der oben angeführten, von der Gebietskrankenkasse als Anlass für das Insolvenzverfahren genommenen Zahlungsstockung hat die Wertberichtigung der gegen den GF bestehenden Forderung überhaupt erst zu einer entsprechenden buchmäßigen Überschuldung der BF geführt.

Untechnisch kann gesagt werden, dass der GF aus der BF wie aus einem Einzelunternehmen alle verfügbaren Geldbeträge entnommen hat und diese zur Deckung des persönlichen Bedarfes und - nach seinen eigenen Angaben - dann bei Bedarf die zunächst aus der BF entnommenen Beträge dazu verwendet hat um „privat“ Verbindlichkeiten der BF zu begleichen.

Somit verbleibt die Frage, wie diese fremdunübliche Vereinbarung und die Handlungen des GF der BF im Wege der Beweiswürdigung zu qualifizieren sind. Da als erwiesen angenommen werden kann, dass der GF unabhängig von seinem Bekunden, die Verbindlichkeiten tilgen zu wollen, nicht in der Lage sein wird dies vertragskonform durchführen zu können, ist mit Raab/Renner am oben zitierten Ort davon auszugehen, dass bereits die Zuzahlung des Darlehens an den GF als solche eine verdeckte Ausschüttung darstellt, da eine Rückzahlungsmöglichkeit nicht gegeben war.

Die Beschwerden waren daher als unbegründet abzuweisen.

### **2.3. Zu Spruchpunkt II. (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 gegenständliche Entscheidung stützt sich hinsichtlich der Frage der Zuständigkeit der belangten Behörde ab 2021 auf die zugrundeliegenden oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen. Hinsichtlich der Frage der Verjährung der KEST Haftungsbescheide 2013 und 2014, der Möglichkeit einer alinearen Ausschüttung und der Qualifikation der Entnahmen des GF der BF als verdeckte Ausschüttungen stützt sich die gegenständliche Entscheidung darüber hinaus auf die oben in den jeweiligen Abschnitten zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und die zitierte Literatur.

Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung liegen nicht vor.

Salzburg, am 10. Dezember 2021