

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt, nämlich

- die Beschwerde vom 28. Mai 2014 gegen die Bescheide vom 28. April 2014 betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für 2008 – 2011 und entsprechende Wiederaufnahmebescheide für 2008 – 2010 und
- die Beschwerden vom 23. September 2014 gegen die Bescheide vom 11. September 2014 betreffend Haftung Kapitalertragsteuer für 2012 und 2013 sowie Körperschaftsteuer (vorläufig) 2013 und
- die Beschwerde vom 18. April 2018 gegen die Bescheide vom 3. April 2018 betreffend Körperschaftsteuer 2014 – 2016 und
- die Beschwerde vom 18. April 2018 gegen die Bescheide vom 15. März 2018 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 2014 – 2016,

zu Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I.

I.I. Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide 2008 – 2010 und die Umsatzsteuerbescheide 2008 – 2011 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

I.II. Der Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2008 – 2011 und 2013 - 2016 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Diese angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Festsetzung der Körperschaftsteuer 2013 erfolgt gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig.

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

I.III. Der Beschwerde gegen die Haftungsbescheide Kapitalertragsteuer 2012 - 2015 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Diese angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

I.IV. Die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer 2016 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

Die Tätigkeit der beschwerdeführenden Gesellschaft mbH. (Bf) bestand im Ankauf von Immobilien und Verkauf an andere Unternehmer. Am 00.00.2020 wurde über die Gesellschaft der Konkurs eröffnet. Das Konkursverfahren ist nicht beendet.

1. Angefochtene Bescheide, Außenprüfungen

1.1. Bericht der Außenprüfung vom 24.4.2014 für die Jahre 2008 – 2011

Im **Bericht vom 24.4.2014** wurden für die Jahre 2008 – 2011 folgende Feststellungen über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Bf getroffen:

X sei ab 2004 Geschäftsführer der Bf. Alleiniger Gesellschafter sei bis 11/2008 ***Y*** gewesen, der danach nur mit 1% beteiligt gewesen sei. ***X*** habe ab 11/2008 99% der Anteile gehalten.

Tz 1 Entwicklung der Gesellschaft

Die Bf sei mit Gesellschaftsvertrag vom 00.00.2003 gegründet worden.

Unternehmensgegenstand sei Erwerb, Vermietung, Verpachtung, Entwicklung und Verwaltung von Immobilien, Beteiligungen an und Entwicklung von Immobilienprojekten sowie die Beteiligung an Unternehmen gleicher oder ähnlicher Art. Die Bf habe bis 2008 mit dem An- und Verkauf von Liegenschaften Gewinne erzielt.

Im Jahr 2008 habe ein Gesellschafterwechsel stattgefunden. Im Jahr 2006 habe die Bf eine Beteiligung an der ***W*** GmbH erworben und im Jahr 2007 an den Geschäftsführer ***X*** abgetreten. Im Jahr 2009 hat die Bf die Beteiligung neuerlich von ***X*** (nunmehr 99%iger Gesellschafter) erworben. Ab dem Jahr 2009 habe die Bf durch Wertberichtigungen von Forderungen und Darlehen an die ***W*** nur mehr Verluste erwirtschaftet.

Tz 2 Verrechnungskonto Gesellschafter

Der Stand des Verrechnungskontos lt. Bilanz zum 31.12.2008 von 558.430,21 Euro stieg bis zum 31.12.2011 auf 606.580,21 Euro an. Von der Außenprüfung wurde ein als Darlehen verbuchter Betrag von 556.755,60 Euro im Jahr 2008 nicht anerkannt, die Zinserträge von 1.674,61 Euro (2008) und jeweils 16.050,00 Euro (2009 – 2011) wurden gekürzt.

Verwiesen wird auf Beilage 1.

Tz 3 Verrechnungskonto Geschäftsführer

Der Stand des Verrechnungskontos lt. Bilanz zum 31.12.2008 von 281.175,25 Euro stieg bis zum 31.12.2011 auf 434.738,18 Euro an. Von der Außenprüfung wurden als Darlehen verbuchte Beträge von 278.855,80 Euro (2008), 85.374,33 Euro (2009), 44.100,00 Euro (2010) nicht anerkannt, die Zinserträge wurden entsprechend gekürzt.

Verwiesen wird auf Beilage 1.

Beilage 1 zu Tz 2 und 3:

Zum **Verrechnungskonto Gesellschafter** seien folgende Unterlagen vorgelegt worden:

1. Rückzahlungsvereinbarung vom 27.11.2008 über ein Privatarlehen in Höhe von 165.000 Euro von ***Y*** an ***X***. Die Zuzahlung dieses Darlehens an ***X*** sei in den Jahren 2005 – 2008 durch Entnahmen des Gesellschafters ***Y*** erfolgt. Über die Entnahmen gebe es keine Verträge. Mit Unterfertigung der Rückzahlungsvereinbarung am 27.11.2008 sei der gesamte Betrag fällig gewesen. Die Rückzahlung des Darlehensbetrages sei mit Unterschrift bestätigt worden.

2. Abtretungsvertrag vom 27.11.2008 über die Abtretung von 99% der Anteile an der Bf von ***Y*** an ***X*** um einen Abtretungspreis von 200.000 Euro. Der Zahlungsfluss sei aus der Buchhaltung ersichtlich.

Am 27.11.2008 seien vom Bankkonto der Bf 365.000 Euro mit dem Vermerk Anteil Bf überwiesen worden. Dieser Betrag sei auf das Verrechnungskonto Gesellschafter ***X*** verbucht worden.

3. Gesellschafterbeschluss vom 27.11.2008, unterschrieben von ***Y*** und ***X***: It. dieser Vereinbarung weise zum Zeitpunkt des Anteilsverkaufes das Verrechnungskonto Gesellschafter einen Darlehensstand von 191.755,60 Euro auf. Dieses Darlehen werde von ***Y*** zu Handen von ***X*** in voller Höhe der Gesellschaft rückgeführt. Dieses Darlehen, das auf dem Verrechnungskonto Gesellschafter in der Buchhaltung erfasst sei, habe der Gesellschafter ***Y*** aus der Bf im Jahr 2005 in Höhe von 135.000 Euro und im Jahr 2008 in Höhe von 35.000 Euro entnommen. Zu diesen Entnahmen gebe es keine Verträge. Zug um Zug werde das Darlehen sofort ***X*** zugezählt, der auch den Empfang bestätige. Vereinbarungen über Rückzahlungen und Sicherheiten werden nicht getroffen.

4. Gesellschafterbeschluss vom 27.11.2008, unterschrieben von ***X***, über einen Kredit der Bf an ***X*** über 365.000 Euro, der bis 31.12.2015 rückzahlbar sei, also eine Laufzeit von 7 Jahren. Weder Sicherheiten noch Ratenzahlungen seien vereinbart worden.

Das **Verrechnungskonto Geschäftsführer** weise folgende Entnahmen des ***X*** (in Summe 425.000 Euro) auf, wobei die Darlehen 2008 – 2010 auf Gesellschafterbeschlüssen beruhen, bis 31.12.2015 rückzahlbar und keine Sicherheiten vereinbart gewesen seien:

2007: 35.000 Euro ohne Vereinbarung

2008: 10.000 Euro (21.11.2008)
235.000 Euro (27.11.2008)

2009: 50.000 Euro
5.000 Euro
30.000 Euro

2010 10.000 Euro
50.000 Euro

In **rechtlicher Würdigung** des festgestellten Sachverhaltes seien Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern nach den Kriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen zu beurteilen. Eine Kreditgewährung an den Gesellschafter bzw. Geschäftsführer sei nur anzuerkennen, wenn diese allen Kriterien der Fremdüblichkeit entspreche:

Die Vereinbarung müsse nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Gesellschaftsfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Die Kreditgewährung müsse aus Sicht der Gesellschaft betrieblich gerechtfertigt sein und es dürfe auf Grund einer vorliegenden Besicherung fast kein Ausfallrisiko bestehen. Dies könne durch eine ausreichende Bonität des Kreditnehmers und eine angemessene Verzinsung gewährleistet sein. Erforderlich sei auch eine

Kündigungsmöglichkeit der Gesellschaft für den Fall eines unerwarteten Liquiditätsbedarfes oder die Möglichkeit auf Sicherheiten zurückzugreifen.

Im November 2008 habe ***X*** der Bf in seiner Eigenschaft als Gesellschafter insgesamt 556.000 Euro an Barmitteln entzogen, um Anteile an der Bf zu erwerben und um ein Privatdarlehen aus den Jahren 2005 – 11/2008 in Höhe von 165.000 Euro abzudecken. Weiters habe ***X*** am Tag der Anteilsübertragung den Betrag von 191.000 Euro bar entnommen, den ***Y*** für die Rückzahlung des aushaftenden Verrechnungskontos einbezahlt habe. Darüber hinaus habe ***X*** als Geschäftsführer im Zeitraum 2007 – 2010 der Gesellschaft Barmittel von 425.000 Euro entnommen.

Für die angeführten Entnahmen stellte die Betriebsprüferin fest, dass es für einen Gesamtbetrag von 226.000 Euro keine Vereinbarung betreffend Rückzahlung, Zinsen und Sicherheiten gebe.

Für die restlichen Entnahmen im Gesamtbetrag von 755.000 Euro gebe es Gesellschafterbeschlüsse des Gesellschafter-Geschäftsführer ***X*** mit folgenden Vereinbarungen:

1. Jeweilige Kreditsumme
2. Zinssatz entspricht der SMR lt. ÖNB zuzügl. 0,25%
3. Rückzahlungstermin für Kapital und Zinsen 31.12.2015
4. Änderungen bedürfen der Schriftform, mündliche Nebenabreden bestehen nicht.

Diese Vereinbarungen seien nicht anzuerkennen, da

- keine Bestimmung enthalten sei, wann die Zinsen vorzuschreiben seien,
- keine Vergebürhung der gebührenpflichtigen Darlehensverträge erfolgt sei,
- die Endfälligkeit für Kapital und Zinsen der 31.12.2015 sei unabhängig vom Zeitpunkt der Darlehenshingabe und
- keine Sicherheiten vereinbart seien.

Die entnommenen Beträge seien von der Bf zur Gänze fremdfinanziert worden. Zur entsprechenden Kreditvereinbarung mit der Sparkasse habe die Betriebsprüferin folgendes festgestellt:

Die Kreditaufnahme über 1.400.000 Euro sei mit Auszahlung der entnommenen Beträge erfolgt. Der Kredit sei zur Finanzierung von Betriebsmitteln aufgenommen worden. Tatsächlich sei der Kredit aber u.a. zur Auszahlung an ***X*** als Gesellschafter (365.000 Euro) und als Geschäftsführer (235.000 Euro) am 27.11.2008 verwendet worden. Alle weiteren Beträge seien ebenfalls über dieses Sparkassenkonto finanziert worden. Ein Teil dieses Kredites sei somit nicht betrieblich, sondern zur Weitergabe an den Gesellschafter-Geschäftsführer verwendet worden.

Der Sparkassenkredit habe eine Laufzeit von vorerst 2 Jahren bis 30.6.2010. Die Finanzierung könne ohne Angabe von Gründen von jedem Vertragspartner innerhalb von 3 Monaten gekündigt werden. Der Kredit sei mit Grundstücken der Bf besichert. Die Zinsen werden vierteljährlich vorgeschrieben. Mit 2.11.2011 sei eine Krediterhöhung erfolgt, rückzahlbar bis 24.11.2013.

Es sei davon auszugehen, dass Banken Kredite nur gewähren, wenn entsprechende Sicherheiten vorhanden seien, die zum Zeitpunkt der Kreditgewährung nicht flüssig seien, jedoch sehr wohl in Anspruch genommen werden können.

Die Darlehen an den Gesellschafter-Geschäftsführer würden keinem Fremdvergleich standhalten. Es seien keinerlei Sicherheiten vereinbart worden. ***X*** habe zu diesem Zeitpunkt nur über ein geringes Einkommen aus der ***W*** von jährlich 10.000 Euro verfügt und keinen Geschäftsführergehalt von der Bf bezogen. Erst ab 2009 habe ***X*** von der Bf einen Geschäftsführergehalt von 14.000 Euro jährlich, der jedoch nicht zur Auszahlung gelangt sei, sondern mit einer Bilanzbuchung in einer Summe das Verrechnungskonto mindere. Der Gehalt aus der ***W*** vermindere sich ab 2009 auf 5.000 Euro. Eine ausreichende Bonität des Gesellschafter-Geschäftsführers liege daher nicht vor.

Der steuerliche Vertreter habe argumentiert, die Bezüge des Geschäftsführers seien viel zu niedrig, die Betriebsprüfung habe ein unrichtiges Ergebnis billigend in Kauf genommen. Dem hielt die Betriebsprüferin entgegen, dass selbst nach Ansicht des Steuerberaters die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Geschehens maßgebend seien. Die Bf habe offensichtlich keine Bezüge ausbezahlt, sondern die Form eines Darlehens gewählt, um die anfallenden Steuern wie Einkommensteuer, DB, DZ und Sozialversicherungsbeiträge zu umgehen. Dies spreche umso mehr für eine verdeckte Zuwendung an den Gesellschafter-Geschäftsführer.

Aus obigen Feststellungen folgte die Betriebsprüfung, dass die entnommenen Beträge zum Zeitpunkt der Entnahme in voller Höhe als verdeckte Gewinnausschüttungen zu beurteilen seien. ***X*** habe zur Frage der fehlenden Sicherheiten angegeben, dass immer eine Finanzierung der Rückzahlung mit künftigen Gewinnausschüttungen geplant gewesen sei, da die Bf zu verwertende Grundstücke besitze und somit die Verrechnungskonten abgedeckt werden könnten.

Dem sei zu entgegnen, dass die noch vorhandenen Liegenschaften bereits anlässlich der Zuwendung der Darlehen an den Gesellschafter im November 2008 zu Gunsten der Sparkasse verpfändet worden seien. Auch sei zu diesem Zeitpunkt für den Geschäftsführer bereits erkennbar gewesen, dass die für die ***W*** übernommenen Leasingraten sowie die an die ***W*** gewährten Darlehen von dieser aus massiven finanziellen Schwierigkeiten nicht zurückbezahlt werden können. Er habe also zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung nicht mit Gewinnausschüttungen rechnen können.

Folge man der Erklärung des ***X***, wäre im Jahr 2008 ein auszuschüttender Gewinn von rd. 160.000 Euro vorhanden gewesen. Es sei jedoch keine Ausschüttung erfolgt, da dieser Gewinn im Jahr 2010 durch Verluste verbraucht worden sei. Die nicht betriebsbedingten Entnahmen seien fremdfinanziert worden. Mit dem Verkaufserlös der restlichen Liegenschaften seien somit die zu erwartende Körperschaftsteuer und die Bankverbindlichkeiten abzudecken. Weiters wäre durch die offene Gewinnausschüttung, die einer Rückzahlung der Verrechnungskonten dienen sollte, die Kapitalertragsteuer in beträchtlicher Höhe fällig. Alle diese Verpflichtungen seien schon bei der Darlehenshingabe zu berücksichtigen und mit entsprechenden Sicherheiten Vorsorge zu treffen. Es entspreche auch nicht einem gewissenhaften und ordentlichen Geschäftsführer die Gesellschaft durch die Kreditaufnahme für einen nicht betriebsbedingten Geldbedarf zu gefährden.

Körperschaftsteuerlich führte die Nichtanerkennung der Darlehensforderungen zu Gewinn- bzw Ergebnisminderungen:

	2008	2009	2010	2011
Verrechnungskonto Gesellschafter	-558.430,21	-16.050,00	-16.050,00	-16.050,00
Verrechnungskonto Geschäftsführer	-281.175,25	95.107,93	-53.958,73	-4.496,27

Tz 4 Beteiligung an der *W*** und Beilage 2:**

Die ***W*** GmbH sei am 00.00.2005 gegründet worden. ***X*** sei Geschäftsführer und kaufmännischer Direktor, Dr. ***C*** sei Geschäftsführer und medizinischer Direktor. Gesellschaftszweck sei die Errichtung und der Betrieb einer Krankenanstalt. Die Anerkennung als Krankenanstalt habe 3 Jahre gedauert. ***X*** habe in der ersten Besprechung erklärt, die Gründung einer „Krankenanstalt“ sei als sein Lebenswerk zu verstehen. Die Bf sei mit ihrer Beteiligung von 50% die Gründergesellschaft. Die Bf habe die Möglichkeit geschaffen, das (persönliche) Interesse des Geschäftsführers umzusetzen.

X sei 1989 -1992 stellvertretender Verwaltungsdirektor eines Krankenhauses gewesen. Er habe das Studium „Gesundheitsökonomie“ absolviert. Danach sei er Krankenhausberater bei der Fa. ***A*** gewesen. Anschließend habe ***X*** in die Liegenschaftsverwaltung gewechselt.

Andere Gründe für die Beteiligung der Bf an der ***W*** seien nicht genannt worden.

Die Bf habe die Beteiligung als notwendiges Betriebsvermögen in die Bilanz aufgenommen. Sie habe sodann am 13.8.2007 ihre 50%-Beteiligung an ***X*** (25%) und Herrn ***B*** (25%) um 10 Euro abgetreten. Zur Abtretung habe ***X*** erklärt, dass schon zu diesem Zeitpunkt die ***W*** erhebliche wirtschaftliche Probleme gehabt habe und ***Y*** als 100%-Gesellschafter der Bf aus der Bf aussteigen habe wollen. Im Dezember 2008 habe ***Y*** die Anteile an der Bf von 99% an ***X*** abgetreten. Im Jänner und März 2009 hätten ***X*** und Herr ***B*** die Anteile an der ***W*** wieder an die Bf um je 1 Euro abgetreten, sodass die Bf wieder zu 50% an der ***W*** beteiligt sei.

Für die **rechtliche Würdigung** des Sachverhaltes seien die Gründe für die Abtretung im August 2007 maßgeblich. Laut ***X*** sei die ***W*** als sein Lebenswerk zu betrachten. Dem diesbezüglichen Einwand des steuerlichen Vertreters, die Aufbereitung des Sachverhaltes sei einseitig, könne nicht gefolgt werden, da ***X*** aufgefordert worden sei, den Vorgang zu erläutern, um den Sachverhalt nach den damaligen Verhältnissen beurteilen zu können. Er habe nicht erwähnt, dass es sich um ein Immobilienprojekt handle, sondern habe darauf hingewiesen, dass es sich um den Betrieb einer Schönheitsklinik handle.

Die Geschäftsanteile seien am 13.8.2007 von der Bf abgetreten worden, die Bf habe jedoch am Geschäftserfolg des Jahres 2007 nicht mehr teilgenommen. In der Bilanz der Bf sei die Beteiligung unter den „Aufwendungen aus Finanzanlagen“ in Höhe von 17.480 Euro abgeschrieben worden.

Zum Zeitpunkt der Abtretung der Anteile an ***X*** hätten der damalige Gesellschafter ***Y*** sowie ***X*** bereits gewusst, dass die ***W*** die Raten für ein im September 2006 gewährtes Darlehen von 250.000 Euro aus finanziellen Gründen nicht begleichen könne. Es seien weder die Raten noch die Zinsen beglichen worden. Die Bf habe offensichtlich erkannt, dass die Beteiligung zu einer Belastung werden könne, sonst wäre sie nicht um je 10 Euro an ***X*** und Herrn ***B*** abgetreten worden, sondern hätte die Bf die Beteiligung behalten. Die Abtretung sei ein Indiz für die wirtschaftlichen Probleme der ***W***.

Die Abtretung stehe auch in Widerspruch zum Vorbringen des steuerlichen Vertreters, dass im Jahr 2006 eine Erweiterung der ***W*** geplant gewesen sei und Gespräche mit Privatklinikbetreibern stattgefunden hätten.

Mit Abtretungsvertrag vom 27.11.2008 habe ***Y*** 99% der Anteile an der Bf an ***X*** abgetreten. Dadurch sei es ***X*** möglich gewesen, die ***W***, an der er zu diesem Zeitpunkt selbst beteiligt gewesen war, weiter zu finanzieren, obwohl er von der mangelnden Kreditwürdigkeit Kenntnis hatte. Denn die ***W*** habe Raten und Zinsen eines Darlehens nicht mehr begleichen können und die Bf habe dieses Darlehen im Jahr 2008 bereits zu 90% wertberichtigt. Weiters habe die Bf im November 2008 die Leasingverträge für medizinische Geräte übernommen und bereits ab 1.1.2008 die ausstehenden Leasingraten beglichen, da die ***W*** die Raten nicht mehr bezahlen konnte und offensichtlich keine Sicherheiten für

einen Bankkredit vorhanden gewesen seien. Die Leasingraten seien am 28.11.2008 der ***W*** weiterverrechnet worden und anschließend in der Bilanz 2008 wegen Nichtbezahlung zu 90% wertberichtigt worden. Einbringungsmaßnahmen seien nicht gesetzt worden, weil – so ***X*** – er die ***W*** nicht in die Insolvenz schicken wollte.

Am 9.1.2009 habe ***X*** und am 11.3.2009 habe Herr ***B*** ihre Anteile von jeweils 25% an die Bf um 1 Euro abgetreten. Denn die weitere Finanzierung sei nur durch die Bf möglich gewesen. Keine fremde Gesellschaft hätte Anteile an einer Gesellschaft erworben, wenn aufgrund bekannter Tatsachen zu vermuten sei, dass diese Gesellschaft für das übrige betriebliche Geschehen zur wirtschaftlichen Belastung werde und damit den Betriebserfolg auf Dauer mindern oder gefährden werde. Die wirtschaftliche Belastung begründe sich darauf, dass bereits gewährte Darlehen nicht beglichen worden seien und für die Finanzierung der Leasingraten für medizinische Geräte bereits selbst Fremdmittel aufgenommen werden mussten. Das Umlaufvermögen der Bf – die betriebliche Grundlage – sei zur Sicherstellung von nicht betrieblich veranlassten Vorgängen verpfändet worden.

Ab dem neuerlichen Erwerb der Beteiligung durch die Bf am 9.1.2009 bzw. 11.3.2009 sei ***X*** als wirtschaftlicher Eigentümer der Beteiligung anzusehen. Bis zur Abtretung der Anteile durch die Bf im August 2007 sei die Beteiligung als gewillkürtes Betriebsvermögen zu beurteilen.

Der neuerliche Erwerb der Beteiligung durch die Bf sei im persönlichen Interesse des Gesellschafters gelegen und nicht auf Gesellschaftsebene. ***X*** habe eine wirtschaftliche, finanzielle oder organisatorische Beziehung der Bf zur ***W*** nicht erläutert. Er habe nicht erwähnt, ob die ***W*** unmittelbar durch Erträge oder zukünftige Gewinnausschüttungen oder mittelbar durch Stärkung des Betriebsvermögens zum Betriebserfolg der Bf beitragen könne. Auch einen Zusammenhang einer organisatorischen Verbundenheit habe er nicht erläutert. Nur bei Erfüllung dieser Voraussetzungen handle es sich um notwendiges oder um gewillkürtes Betriebsvermögen. Bei gewillkürtem Betriebsvermögen sei eine Grenze zu ziehen, wenn die Beteiligung als wirtschaftliche Belastung angesehen werden könne und den Betriebserfolg auf Dauer mindere oder gefährde.

Der Vorwurf des steuerlichen Vertreters hinsichtlich einseitiger und lückenhafter Aufbereitung sei zurückzuweisen. Der Geschäftsführer sei ausführlich befragt und wer, wenn nicht der Geschäftsführer selbst, kenne den Sachverhalt so, wie er sich seinerzeit zugetragen habe. Die Betriebsprüfung habe der Besteuerung ausnahmslos reale und nicht fiktive Sachverhalte zugrunde gelegt.

Der Einwand des steuerlichen Vertreters, dass es sich von Anfang an um die Beteiligung an einem Immobilienprojekt gehandelt habe und die Bf immer 50% an der ***W*** gehalten habe, sei zurückzuweisen. Die Bf habe die Anteile nur vom 00.00.2005 – 13.8.2007, also 20 Monate, und dann erst wieder ab 1.1.2009 im Betriebsvermögen gehabt. Der Geschäftsführer

habe von Anfang an von seinem Lebenswerk gesprochen, das allerdings nicht in einem Immobilienprojekt gelegen sei, sondern im Betrieb einer Krankenanstalt. Die Bf habe sogar die Leasingraten für medizinische Geräte der Waldklinik übernommen.

Körperschaftsteuerlich führte die Nichtanerkennung der Beteiligung als Betriebsvermögen der Bf zu einer Minderung des Betriebsergebnisses von 2 Euro im Jahr 2009.

Tz 5 Darlehen *W*** und Beilage 3**

Erstes Darlehen vom 30.9.2006 über 250.000 Euro

Bereits 10 Monate nach der Gründung und 3 Monate nach der Eröffnung der ***W*** sei es notwendig geworden, diese mit einem Darlehen von 250.000 Euro zu unterstützen, da das Kreditvolumen in der Waldklinik bereits ausgeschöpft gewesen sei. Der Darlehenszweck sei die Anschaffung medizinischer Geräte gewesen. Bei einer Laufzeit von 5 Jahren seien 20 vierteljährliche Raten von je 12.500 Euro, erstmalig am 30.3.2007, und ein Zinsfuß von 4% sowie Verzugs- und Zinseszinsen von 8% per anno vereinbart gewesen. Sicherheiten seien nicht vereinbart gewesen.

Die 1. Mahnung der Bf, datiert mit 14.1.2008, sei mittels eines Formulars vorgenommen worden, auf dem eine am 14.1.2008 noch nicht existierende Kontonummer der Sparkasse angegeben sei. Der entsprechende Kredit bei der Sparkasse sei erst im November 2008 aufgenommen worden. Es sei daher anzunehmen, dass die 1. Mahnung tatsächlich erst nach dem November 2008 erfolgt sei – also mindestens 20 Monate nach der ersten Ratenfälligkeit. In diesem Schreiben sei auch auf die zu verrechnenden Verzugszinsen für 2007 hingewiesen worden. Erst bei der Bilanzerstellung 2009 seien die Verzugszinsen für 2007 und 2008 nachgebucht worden. Bereits in dieser Mahnung habe ***X*** um Stellungnahme hinsichtlich der weiteren Berichtigung der aushaftenden Darlehensvaluta ersucht.

In der Antwort vom 21.1.2008 habe die ***W*** um Verlängerung der Laufzeit des Darlehens bis 31.12.2012 ersucht, da sie aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung nicht in der Lage sei, den Darlehensverpflichtungen nachzukommen. Mit Schreiben vom 28.1.2008 sei die Laufzeit bis 31.12.2012 verlängert worden.

Anschließend sei jährlich jeweils im Jänner gleich gemahnt und gleich geantwortet worden.

Seitens der Bf seien keine wirtschaftlichen Gründe für die Unterlassung einer Klage angeführt worden. Es habe lediglich private Gründe gegeben, da der 99% Gesellschafter-Geschäftsführer die ***W*** nicht in Insolvenz schicken wollte. Diese Aussage werde im schriftlichen Protokoll vom 8.11.2012 bestätigt.

In den Jahren 2007 und 2008 seien keine Raten und Zinsen bezahlt worden. Im Jahr 2012 sei keine Rückzahlung erfolgt. Im Jahr 2007 sei das Darlehen bereits mit 25% und ab dem Jahr 2008 mit 90% wertberichtigt worden.

Weiteres Darlehen vom 28.11.2008 über 160.000 Euro und Erweiterungen

Bei diesem neuen Darlehensvertrag sei die Auszahlung in der Weise erfolgt, dass die Dr. ***C*** & Dr. ***D*** OEG direkt 100.000 Euro erhalten habe und die ***W*** 60.000 Euro, welche die Haftung übernommen habe. Dr. ***C*** und Dr. ***D*** seien aus einer persönlichen Haftung entlassen worden. Als Darlehenszweck sei die Anschaffung von medizinischen Geräten angegeben, obwohl die Bf die Leasingverträge für die medizinischen Geräte übernommen habe. Der Betrag von 60.000 Euro sei am 4.12.2008 der ***W*** zugeflossen. Es seien 20 vierteljährlichen Raten von je 8.000 Euro und als erster Rückzahlungstermin sei der 30.3.2009 vereinbart worden. Sicherheiten seien nicht vereinbart worden. Die gewährten Darlehen habe die Bf zur Gänze fremdfinanziert. Mit der Auszahlung des neuen Sparkassenkredites sei die Weitergabe der Geldmittel an die ***W*** erfolgt.

Das Darlehen sei in der Folge erweitert worden, am 1.10.2010 um 10.000 Euro, am 31.8.2011 um 7.058,53 Euro, am 14.11.2011 um 77.000 Euro.

Es seien bis 9.1.2012 drei Mahnungen durch die Bf erfolgt. Am 7.12.2011 habe die Waldklinik ersucht, das Darlehen betreffend die ***C*** & ***D*** OEG auf die ***W*** umzubuchen. Im Fälligkeitszeitpunkt 31.12.2012 sei das Darlehen mit einem Betrag von 622.630 Euro in der Bilanz ausgewiesen gewesen. Bis dato seien weder Raten noch Zinsen zurückbezahlt worden und die aushaftenden Darlehenssummen sei zu 90 % wertberichtigt.

Feststellungen und rechtliche Würdigung:

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung (Tz 4) sei ***X*** wirtschaftlicher Eigentümer der ***W***, folglich seien alle damit zusammenhängenden Darlehensgewährungen ihm zuzurechnen.

Der steuerliche Vertreter habe eingewendet, dass für eine wirtschaftliche Tätigkeit die Rechtsform einer Körperschaft gewählt werden könne und das Trennungsprinzip dürfe nicht missachtet werden. Dem sei zu entgegnen, dass nach dem Trennungsprinzip die Frage der Zurechnung von Einkünften zu prüfen sei. Nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen sei zu prüfen, ob die Einkünfte der Körperschaft oder einer ihr nahestehenden Person, wie einem Gesellschafter, zuzurechnen sei.

Die Zuführung von Geldmitteln liege im Interesse des Gesellschafters ***X*** und nicht im Interesse der Gesellschaft. Dies werde dadurch untermauert, dass die Bf keinerlei Einbringungsmaßnahmen gesetzt habe und weiterhin keine Sicherheiten vereinbart worden seien. Ab 2008 seien das erste Darlehen und die Zinsen zu 90% wertberichtigt worden, die im

Jahr 2010 neu vergebenen Darlehen seien im Jahr der Hingabe zu 90% wertberichtigt worden. Keine fremde Gesellschaft würde Darlehen ohne Sicherheiten vergeben, wenn bereits bei der Hingabe mit einem Ausfall von 90% des Kapitals und der Zinsen zu rechnen sei.

Die Darlehen seien Geldmittel, die ***X*** zugeflossen seien. Er habe über Umwege versucht, Geldmittel zur Finanzierung der ***W*** aufzubringen, da diese selbst nicht mehr kreditwürdig gewesen sei.

Die Betriebsprüfung gehe von einer verdeckten Gewinnausschüttung an ***X*** aus. Das Darlehen 2006 und die Raten seien auch nach der ersten Mahnung im Jahr 2008 nicht eingefordert worden. Somit sei der Zufluss dieses Darlehens im Jahr 2008 erfolgt, da ab diesem Jahr auf Einbringungsmaßnahmen verzichtet worden sei und dies einzig mit der Gesellschafterstellung zu begründen sei. Der 99% Gesellschafter-Geschäftsführer habe es in der Hand gehabt, die Gesellschaft als Kreditgeber für eine ihm zuzurechnende Beteiligung in Anspruch zu nehmen. Die Bf habe mit ihren Grundstücken indirekt als Haftungsträger fungiert.

Für die steuerliche Anerkennung einer Kreditgewährung müssten alle Kriterien der Fremdüblichkeit erfüllt sein. Die Kreditgewährung müsse aus Sicht der Gesellschaft betrieblich gerechtfertigt sein oder aufgrund einer Besicherung dürfe praktisch kein Ausfallsrisiko bestehen. Dies könne durch eine ausreichende Bonität des Kreditnehmers und eine angemessene Verzinsung gewährleistet sein. Für den Fall eines unerwarteten Liquiditätsbedarfes müsse sich die Gesellschaft auch eine Kündigungsmöglichkeit vorbehalten oder auf Sicherheiten zurückgreifen können. Die abgeschlossenen Vereinbarungen würden keine Sicherheiten enthalten und von einer ausreichenden Bonität könne nicht ausgegangen werden.

Ertragsteuerlich hatte die Feststellungen der Außenprüfung folgende Auswirkungen auf das Betriebsergebnis:

	2008	2009	2010	2011
Darlehen an Waldklinik	-338.300,37	-58.398,97	-38.237,17	-233.872,26
Darlehen an Dr. ***C*** Dr. ***D*** OG	-105.219,05	-7.842,74	0,00	113.061,79
Wertberichtigung Darlehen ***W***	304.470,33	0,00	86.972,53	210.485,03

Tz 6 Leasing medizinische Geräte und Beilage 4

Mit (vergebührten) Verträgen vom 21.6.2006 habe die ***W*** medizinische Geräte von der Fa. ***1*** GmbH geleast. Es handle sich um Lasersystem, EDV-Hardware, Endoskopiegerät, Fettabsaugung, Ultraschall sowie medizinische Geräte und Einrichtungen (insgesamt Anschaffungskosten von 578.585,52 Euro und monatliche Raten von 9.770,24 Euro netto).

Die ***W*** sei lt. Auskunft ***X*** im Jahr 2008 nicht mehr in der Lage gewesen, die Leasingentgelte zu begleichen. Die Bf habe die Leasingverträge übernommen.

Die vorgelegten Angebote auf „Schuldeintritt in die bestehenden Mobilienleasingverträge“ seien nicht datiert und würden als Schuldeintritt das Datum 1.1.2008 enthalten, jeweils mit einer entsprechenden Restlaufzeit von 31 – 38 Monaten. Offene Mietrückstände seien zum Eintrittszeitpunkt der Bf nicht vorhanden. Somit sei der genaue Zeitpunkt des Schuldeintritts anhand der vorgelegten Aufzeichnungen nicht nachvollziehbar. Es seien auch keine Annahmeerklärungen vorgelegt worden.

Aus der Buchhaltung sei ersichtlich, dass die Leasingraten ab Dezember 2008 rückwirkend für 1 – 12/2008 von der Bf am 30.11.2008 überwiesen worden seien und erstmals mit Rechnung vom 28.11.2008 an die ***W*** weiterverrechnet worden seien. Fraglich sei daher, warum die 1. Vorschreibung der Leasingfirma erst im November 2008 erfolgte, obwohl der Schuldeintritt lt. Angebot bereits mit 1.1.2008 erfolgen sollte, und warum die Angebote nicht datiert seien. Der Zeitpunkt des tatsächlichen Schuldeintritts könne daher nur vermutet werden.

Nach freier Beweiswürdigung sei die Übernahme der Leasingverträge erst 12/2008 erfolgt und seien die laufenden Leasingraten vorerst der ***W*** vorgeschrieben worden. Da die ***W*** diese Leasingraten offensichtlich nicht mehr bezahlt habe, habe die Bf die Zahlungen übernommen. Zu diesem Zeitpunkt habe in der Bf der Gesellschafterwechsel von ***Y*** zu ***X*** stattgefunden und konnte ***X*** erst jetzt über die Geschäfte der Bf alleine entscheiden. Zu diesem Zeitpunkt sei die Bf an der ***W*** nicht mehr beteiligt gewesen. Die Beteiligung sei zu 25% im Eigentum von ***X*** gewesen. Es werde auch auf Tz 2 verwiesen.

Nach der ersten Vorschreibung an die Bf am 26.11.2008 seien die Leasingraten ab 28.11.2008 an die ***W*** weiterverrechnet worden, Zahlungen habe die Waldklinik jedoch nicht geleistet. Die offenen Leasingraten seien ohne Mahnung und ohne Setzen von Einbringungsmaßnahmen sofort im Jahr 2008 zu 90% wertberichtigt worden. Somit sei man schon bei der Übernahme der Leasingverträge davon ausgegangen, dass die Leasingentgelte von der ***W*** nicht bezahlt werden. Die übernommenen offenen Leasingraten habe die Bf zur Gänze fremdfinanziert.

Diese Vorgangsweise halte keinem Fremdvergleich stand. Keine Gesellschaft würde Aufwendungen für eine andere Gesellschaft übernehmen, zu der sie weder eine wirtschaftliche noch eine organisatorische oder finanzielle Verbindung habe. Sie sei zu diesem Zeitpunkt auch

nicht mehr beteiligt gewesen. Die Vorgangsweise sei nur durch die Gesellschafterstellung erklärbar.

Wertberichtigung:

Die Berechnung der Wertberichtigung sei vom Bruttoforderungsbetrag erfolgt. Der Betrag der Wertberichtigung sei höher gewesen als an Erlös eingebucht worden sei. Insgesamt seien nicht 90% wertberichtigt worden, sondern 110%. Die Wertberichtigung wäre nur vom Nettobetrag zu bilden gewesen. Diese Berichtigung erübrige sich jedoch, da die gesamte Wertberichtigung steuerlich nicht abzugsfähig sei. Die Übernahme der Leasingraten sei rein im persönlichen Interesse des Geschäftsführers gelegen gewesen. Eine betriebliche Notwendigkeit habe nicht bestanden. Die Wertberichtigung sei daher gewinnerhöhend aufzulösen (149.124,21 Euro im Jahr 2008, 320.333,45 Euro im Jahr 2010, 13.208,97 Euro im Jahr 2011).

Leasingraten:

Die von der Bf übernommenen Leasingraten seien im Zeitpunkt der Übernahme durch die Bf eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter. Die Beteiligung und alle damit in Zusammenhang stehenden Geschäfte seien wirtschaftlich dem Gesellschafter ***X*** zuzurechnen (Tz 2).

Leasingraten brutto: 180.081,65 Euro im Jahr 2008, 176.888,78 Euro im Jahr 2009, 144.017,56 Euro im Jahr 2010, 14.519,51 im Jahr 2011

Forderung Waldklinik laut Bilanz:

Die weiterverrechneten Leasingraten an die ***W***, die als Erlöse erfasst worden seien, seien nicht der Bf zuzurechnen. Die Forderung sei netto auszubuchen, da die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nach wie vor geschuldet werde und von der ***W*** noch nicht bezahlt worden sei.

2008 seien die Leasingraten für ein Endoskopiegerät an Dr. ***C*** weiterverrechnet worden und 2009 sei dieser Betrag wieder gutgeschrieben worden. Dieses Konto löse sich 2009 daher auf. Die Änderungen durch die Betriebsprüfung seien somit am Konto ***W*** erfasst.

Gewinnminderung: 135.705,78 Euro im Jahr 2008, 156.169,60 Euro im Jahr 2009, 125.230,88 Euro im Jahr 2010, 12.100,49 Euro 2011

Ankauf medizinischer Geräte durch die Bf:

Die geleasteten Geräte seien mit der letzten Leasingvorschriftung von der Bf angekauft worden. In der Buchhaltung habe die Bf diese Rechnungen als laufender Aufwand verbucht (zwischen 1.1. und 1.3.2011 insgesamt 12.099,59 Euro).

Die Bf habe folgende Verträge betreffend den ursprünglichen Leasingvertrag vom 11.8.2006, Schuldeneintritt der Bf am 1.1.2008, vorgelegt:

- Kaufvereinbarung vom 5.7.2010 betreffend 4 Lasersysteme mit ursprünglichen Anschaffungskosten von 232.391 Euro netto zum Kaufpreis von 5.216,25 Euro netto.
- Kaufvertrag vom 11.10.2010 mit Ratenvereinbarung (Sale & Sale Back Vertrag) betreffend C-LAS, ChiroLAS, LightSchee Diodenlasersystem, 48 Monatsraten zu 2.244 Euro, Anschaffungskosten von 100.000 Euro. Dieser Vertrag werde gemeinsam mit einem Kaufvertrag zwischen beiden Vertragsparteien abgeschlossen, beide Verträge zusammen würden als Sale & Sale Back Vertrag gelten. Alle Beträge aus diesen Vertragsverhältnissen seien daher ohne Umsatzsteuer fakturiert.

In der Buchhaltung sei dieser Käufertrag mit Ratenvereinbarung auf dem Verrechnungskonto ***1*** als Verbindlichkeit erfasst und am Bankkonto als Bankeingang gebucht worden. Die monatlichen Raten seien gegengebucht worden.

Mit dieser Kaufvereinbarung seien die Lasersysteme offensichtlich mit der letzten Leasingrate um 5.216,25 Euro angekauft worden. Die Aktivierung sei in der Buchhaltung ersichtlich. Anschließend seien die Geräte am 11.10.2010 Zug um Zug am 100.000 Euro an die Leasinggesellschaft verkauft worden, Bankeingang vom 27.10.2010, und um 100.000 Euro, Verbindlichkeit an die ***1***, angekauft. In der Buchhaltung sei dieser Vorgang nur auf den Bestandskonten, Bankeingang und Verbindlichkeit, verbucht worden. Es sei weder der Verkaufserlös von 100.000 Euro als Einnahme noch der Wiederankauf der Lasersysteme im Anlagevermögen erfasst.

Die Lasersysteme und alle anderen medizinischen Geräte seien weiter von der ***W*** unentgeltlich genutzt worden. Die Bf habe seit dem Ankauf bis dato kein Nutzungsentgelt verrechnet.

Die Vorgangsweise der Abwicklung sei ein weiteres Indiz, dass diese Geschäfte dem Gesellschafter zuzurechnen seien.

Körperschaftsteuerliche Auswirkungen:

	2008	2009	2010	2011
Wertberichtigung Leasing	149.124,21	0,00	320.333,45	13.208,97
Forderung an ***W***	-135.705,78	-156.169,60	-125.230,88	-12.100,49
Umsatzsteuerpassivierung	-30.013,61	-29.481,46	-24.002,93	-2.419,92

Nicht abzugsfähige Vorsteuerbeträge und Umsatzsteuer Kraft Rechnungslegung:

Die geltend gemachten Vorsteuerbeträge von den Leasingraten seien nicht abzugsfähig, da die Leistung nicht für das Unternehmen ausgeführt worden sei. Die in den weiterverrechneten Leasingentgelten enthaltene Umsatzsteuer werde aufgrund der Rechnungslegung geschuldet.

	2008	2009	2010	2011
Leasingaufwand	150.068,04	147.407,32	120.014,63	12.099,59
Vorsteuer	-30.013,61	-29.481,46	-24.002,93	-2.419,92

	2008	2009	2010	2011
USt kraft Rechn.legung	30.206,61	29.481,46	25.046,18	2.419,92

Tz 7 Kürzung Zinsaufwand

Sowohl die Darlehen an den Geschäftsführer und Gesellschafter als auch die Darlehen an die ***W*** seien fast zur Gänze fremdfinanziert worden. Die damit in Zusammenhang stehenden Bankzinsen seien nicht abzugsfähig und seien eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter. Der nicht anzuerkennende Betrag sei im Ausmaß von 70% der angefallenen Bankzinsen geschätzt worden.

Im Prüfungszeitraum seien die Zinsen an die ***W*** und an den Gesellschafter-Geschäftsführer weiterverrechnet worden. Im Zuge der Auflösung der entsprechenden Konten seien die gebuchten Zinserträge neutralisiert worden, da diese keine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen.

Tz 8 Kapitalertragsteuer

Die Kapitalertragsteuer wurde mit näher dargestellten Beträgen gemäß § 95 EStG der Bf vorgeschrieben und passiviert.

Tz 9 Gesamtbetrag der Einkünfte

Die Feststellungen der Außenprüfung ergaben folgende Auswirkungen auf die Höhe der Einkünfte:

	2008	2009	2010	2011
--	------	------	------	------

Gesamtbetrag Einkünfte bisher	107.626,16	-16.858,79	-448.508,02	-257.145,40
Gesamtbetrag Einkünfte lt. Außenprüfung	558.224,48	-86.864,38	-71.448,20	-59.855,96
Differenz	450.598,32	-70.005,59	377.059,82	197.289,44

Tz 10 Passivierung KöSt

Für 2008 erfolgte eine Passivierung der Körperschaftsteuer mit 112.649,56 Euro.

Tz 11 Körperschaftsteuervorauszahlungen 2013 und Beilage 5

Betreffend Vorauszahlungen 2013 über 506.750 Euro sei ein Bescheid vom 9.9.2013 ergangen. Dagegen sei eine Beschwerde vom 7.10.2013 eingebracht worden. Dieser Beschwerde sei im Zuge der Außenprüfung teilweise stattzugeben. Mit Bescheid vom 5.2.2014 sei die Vorauszahlung für 2014 auf 1.750 Euro herabgesetzt worden. Die Vorauszahlungsverpflichtung ergebe sich aus § 45 EStG 1988.

Körperschaftsteuervorauszahlung für 2013:

Mit Kaufvertrag vom 18.4.2013 sei aus dem bestehenden Grundbesitz ein Grundstück von 36.744 m² um 2.680.000 Euro verkauft worden. Der Erlös sei im Jahr 2013 zu erfassen. Der Buchwert sei 385.194 Euro. Die Berechnung der Vorauszahlung für 2013 mittels eines vorläufigen Ergebnisses für 2013 nach Abzug der Verluste 2009 – 2012 und der anrechenbaren MiKo 2009 – 2012 ergebe 445.564 Euro.

Die Berechnung des Steuerberaters vom 6.3.2014 ergebe Vorauszahlungen von 265.916 Euro. Aus näher dargestellten Gründen sei diese Berechnung nicht anzuerkennen.

Prüfungsabschluss

Abschließend wurde hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO für 2008 – 2010 auf die Feststellungen zu Tz 2, 3, 4, 5, 6, 7 u.a. verwiesen.

1.2. Bescheide 2008 - 2013

In der Folge ergingen – soweit Gegenstand des Rechtsmittelverfahrens - entsprechend den Feststellungen der Außenprüfung die Bescheide

- betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für 2008 – 2011 und entsprechende

Wiederaufnahmebescheide für 2008 – 2010 jeweils vom 28.4.2014

- betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 2012 und 2013 und Körperschaftsteuer (vorläufig) für 2013 jeweils vom 11.9.2014.

Zur Begründung verwiesen die Bescheide vom 28.4.2014 auf die Niederschrift bzw. den Außenprüfungsbericht vom 24.4.2014.

Der Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer für 2012 und 2013 nahm zur Begründung ebenfalls Bezug auf die Niederschrift bzw. den Bp-Bericht vom 24.4.2014 sowie auf die im Folgenden angeführte Begründung zum Körperschaftsteuerbescheid 2013.

In der gesonderten **Bescheidbegründung** zum vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid 2013 führte das Finanzamt aus:

Verrechnungskonto Gesellschafter und Geschäftsführer:

Verwiesen wird auf die Niederschrift bzw. den Bp-Bericht vom 24.4.2014 für die Jahre 2008 - 2011. In den Bilanzen 2012 und 2013 seien die Verrechnungskonten ohne Berücksichtigung der Feststellungen der Außenprüfung weitergeführt worden. Im Zuge der Betriebsprüfung sei erklärt worden, dass die Verrechnungskonten des Gesellschafter-Geschäftsführers mit zukünftigen Gewinnausschüttungen abgedeckt werden. Die Bf habe aus einem Grundstücksverkauf im Jahr 2013 einen Gewinn von rund 2.100.000 Euro erzielt. In der am 16.7.2014 eingereichten Bilanz 2013 sei keine offene Gewinnausschüttung ausgewiesen. Damit werde die Feststellung der Betriebsprüfung untermauert, dass die in den Vorjahren verbuchten Darlehen ohne ernsthafte Rückzahlungsabsicht gewährt worden seien und als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren seien.

Auf dem Verrechnungskonto Geschäftsführer sei mit 8.11.2013 eine Entnahme von 50.000 Euro verbucht. Zu dieser Entnahme, die durch eine neuerliche Kreditaufnahme bei der Bank fremdfinanziert worden sei, gebe es keinen Vertrag. Der Zuwachs auf dem Verrechnungskonto stelle eine verdeckte Ausschüttung dar. Die Begründung sei dem genannten Bp-Bericht zu entnehmen.

Verrechnungskonto Gesellschafter	2012	2013
Verrechnungskonto lt. Bilanz	622.630,21	635.030,21
Gewinnänderung (Zinsenertrag)	-16.050,00	-12.400,00

Verrechnungskonto Geschäftsführer	2012	2013
-----------------------------------	------	------

Verrechnungskonto lt. Bilanz	448.131,01	502.331,01
Verdeckte Ausschüttung (außerbilanzm.)	4.000,00	44.400,00
Gewinnänderung (Zinsenertrag)	-9.392,83	9.800,00
Kapitalertragsteuer 33%	1.333,20	14.798,52

Darlehen *W*****

Auch hier wird auf die Niederschrift bzw. den Bp-Bericht vom 24.4.2014 für die Jahre 2008 – 2011 verwiesen. In den Bilanzen 2012 und 2013 sei das Konto Darlehen ***W*** ohne Berücksichtigung der Feststellungen der Außenprüfung weitergeführt worden.

Auf dem Verrechnungskonto ***W*** sei mit 19.8.2013 eine Auszahlung von 125.000 Euro mit dem Text „Bürgschaftsinanspruchnahme“ und mit 23.10.2013 die Bezahlung einer Rechnung von 6.250 Euro mit dem Text „Zahlung PWT“ verbucht. Die Finanzierung sei über das genannte Bankkonto erfolgt. Mit 31.12.2013 sei die Umbuchung auf das Forderungskonto (Darlehen) ***W*** erfolgt.

Die Bankverbindlichkeit von rund 2.200.000 Euro sei mit dem Verkaufserlös des Grundstücks im Juli 2013 zur Gänze abgedeckt und anschließend ein neuer Kredit zur Finanzierung der Entnahme des Geschäftsführers und einer weiteren Darlehensgewährung an die ***W*** aufgenommen worden. Über diese fremdfinanzierten Auszahlungen gebe es keine Verträge. Der Anstieg des Darlehens sei sofort zu 90% wertberichtigt worden. Da nicht betrieblich veranlasst, sei die Wertberichtigung gewinnerhöhend aufzulösen. Das Darlehen sei eine verdeckte Ausschüttung an den Geschäftsführer ***X***, zur Begründung siehe Bp-Bericht.

Das erste Darlehen an die ***W*** aus 2006 über 250.000 Euro habe eine Laufzeit bis 31.12.2012 und das zweite Darlehen über 160.000 Euro habe eine Laufzeit bis 31.12.2013. Beide Darlehen und alle weiteren Auszahlungen seien zum 31.12.2013 inklusive der verbuchten Zinsen in voller Höhe noch immer offen und bereits zu 90% wertberichtigt. Es seien auch zum Endfälligkeitstermin keine Einbringungsmaßnahmen gesetzt worden.

Darlehen ***W***	2012	2013
Darlehen lt. Bilanz	711.379,71	872.129,71
Verdeckte Ausschüttung (Darlehen)	19.460,61	131.250,00

Tats. Gewinnänderung	-23.110,33	-29.500,00
Kapitalertragsteuer 33%	6.486,22	43.745,63

Wertberichtigung Darlehen	2012	2013
Gewinnänderung	17.514,55	118.125,00

Kürzung Zinsaufwand:

Auch hier wird auf die Niederschrift bzw. den Bp-Bericht vom 24.4.2014 für die Jahre 2008 – 2011 verwiesen. In den Bilanzen 2012 und 2013 sei das Konto Zinsaufwand ohne Berücksichtigung der Feststellungen der Außenprüfung weitergeführt worden.

Der Zinsaufwand der Jahre 2012 und 2013 sei um 70% zu berichtigen.

Zinsaufwand	2012	2013
Zinsaufwand lt. Gewinnermittlung	65.034,40	37.603,60
Kürzung Zinsaufwand–Verd. Ausschüttung	45.524,08	26.322,52
Kapitalertragsteuer 33%	15.173,18	8.773,30

Leasingraten:

Auf die Niederschrift bzw. den Bp-Bericht vom 24.4.2014 für die Jahre 2008 – 2011 wird verwiesen. In den Bilanzen 2012 und 2013 sei das Thema medizinische Geräte ohne Berücksichtigung der Feststellungen der Außenprüfung weitergeführt worden.

Die Leasingverträge für die medizinischen Geräte seien 2011 ausgelaufen. Laut Betriebsprüfung seien alle Vorgänge betreffend Leasing ***X*** zuzurechnen, in den Jahren 2012 und 2013 ergeben sich keine Änderungen bei der Gewinnermittlung. Die Feststellungen der Betriebsprüfung werden dadurch bestätigt, dass die Bf die medizinischen Geräte immer noch unentgeltlich der ***W*** zur Verfügung stellt und sich ein Teil der von der Bf angekauften medizinischen Geräte nicht im Anlagevermögen befindet.

Berechnung des Betriebsergebnisses 2012 und 2013 lt. Bp:

	2012	2013
Verlust/Gewinn lt. Erklärung	-80.882,16	2.066.858,96
Wegfall Verrechnungskonto Gesellschafter	-16.050,00	-12.400,00
Wegfall Verrechnungskonto Geschäftsführer	-13.392,03	-54.200,00
Verdeckte Gewinnausschüttung neues Darlehen	4.000,00	44.400,00
Wegfall Darlehen ***W***	-42.570,94	-160.750,00
Verdeckte Gewinnausschüttung neues Darlehen	19.460,61	131.250,00
Wegfall Wertberichtigung Darlehen	17.514,55	116.125,00
Kürzung Zinsaufwand 70%-verdeckte Ausschüttg.	45.524,00	26.322,52
Verlust/Gewinn lt. Bp	-66.396,69	2.159.606,48
Verlustabzug:		
Verlust lt. Bp 2009		-86.864,38
Verlust lt. Bp 2010		-71.448,20
Verlust lt. Bp 2011		-59.855,96
Verlust lt. Bp 2012		-66.396,69
Summe	-66.396,69	1.875.041,25

Verdeckte Gewinnausschüttung	68.984,69	201.972,52
Kapitalertragsteuer 33,33%	22.094,37	67.324,11

1.3. Bericht der Außenprüfung vom 15.2.2018 für 2013 – 2016

Die Bf betreibe eine Liegenschaftsverwaltung. ***X*** sei Gesellschafter-Geschäftsführer (Beteiligung 99%).

Tz 1: Feststellungen der vorigen Außenprüfung zu 2008 – 2011

Die Bf sei mit Gesellschaftsvertrag vom 00.00.2003 gegründet worden. Zu den Jahren 2008 – 2011 seien anlässlich der Außenprüfung folgende Feststellungen getroffen worden:

1. In den Jahren 2008 – 2011 habe der Geschäftsführer erhebliche Beträge aus der Gesellschaft entnommen und über die Verrechnungskonten Gesellschafter und Geschäftsführer verbucht. Es liege eine verdeckte Gewinnausschüttung an ***X*** vor. Die Betriebsprüfung habe diese Verrechnungskonten aufgelöst und habe die Beträge der Kapitalertragsteuer unterzogen.

2. Die Bf halte eine Beteiligung von 50% an der ***W*** GmbH im Betriebsvermögen. Im Prüfungszeitraum habe die Bf an die Waldklinik immer wieder Geldmittel in Form eines Darlehens zugeführt. Aufgrund mangelnder Zahlungsfähigkeit der ***W*** seien diese Darlehen jährlich wertberichtigt worden. ***X*** sei als wirtschaftlicher Eigentümer der Beteiligung anzusehen und liege diese in seinem persönlichen Interesse. Folglich seien alle damit zusammenhängenden Darlehensgewährungen der Bf an die ***W*** ***X*** zuzurechnen und seien verdeckte Gewinnausschüttungen. Die Betriebsprüfung habe als Konsequenz die Konten Darlehen und Wertberichtigung Darlehen aufgelöst und die Darlehensbeträge als verdeckte Gewinnausschüttung der Kapitalertragsteuer unterzogen.

3. Die Bf habe Leasingraten für medizinische Geräte der ***W*** übernommen und schließlich im Sale and Sale back Verfahren über die ***1*** für die ***W*** angekauft. Die Nutzung durch die ***W*** sei unentgeltlich erfolgt, die weiterverrechneten Leasingraten seien aufgrund mangelnder Zahlungsfähigkeit der Waldklinik wertberichtigt worden. Diese Vorgänge seien alleine im Interesse des Geschäftsführers ***X*** gelegen und es habe keine betriebliche Notwendigkeit für die Bf gegeben, diese Geschäfte durchzuführen. Die Leasingraten seien als verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter anzusehen und seien alle damit verbundenen Vorgänge diesem zuzurechnen. Die Betriebsprüfung habe die entsprechenden Vorsteuerbeträge korrigiert. Eine Änderung der Gewinnermittlung in den Jahren 2013 - 2016 ergebe sich daraus nicht.

4. Die Darlehen an ***X*** und an die ***W*** seien fast zur Gänze fremdfinanziert worden. Die damit im Zusammenhang stehenden Bankzinsen seien nicht abzugsfähig und würden eine verdeckte Gewinnausschüttung an ***X*** darstellen. Die nicht anzuerkennenden Bankzinsen seien im Ausmaß von 70% der angefallenen Bankzinsen geschätzt worden. Die Zinsen seien an

die Waldklinik und den Geschäftsführer weiterverrechnet worden. Im Zuge der Auflösung der entsprechenden Konten seien die gebuchten Zinserträge neutralisiert worden, da diese keine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen.

Diese Feststellungen der vorangegangenen Betriebsprüfung würden Auswirkungen auf die Außenprüfung 2013 – 2016 haben, es werde daher die Niederschrift über die Schlussbesprechung und der Bericht über die Außenprüfung vom 24.4.2014 als Beilage 1 hinzugefügt.

Tz 2 Verrechnungskonten ***X***:

In den Folgejahren habe die Bf die Verrechnungskonten Gesellschafter und Geschäftsführer weitergeführt. Im Zuge der Vor-Betriebsprüfung sei erklärt worden, dass diese Verrechnungskonten des ***X*** mit zukünftigen Gewinnausschüttungen abgedeckt werden. Im Jahr 2013 sei ein Grundstück mit einem Gewinn von 2,1 Mio Euro verkauft worden. Eine offene Gewinnausschüttung sei nicht ausgewiesen worden. Mit dem Verkaufserlös sei die Kreditverbindlichkeit bei der Wiener Neustädter Sparkasse abgedeckt worden.

Im Jahr 2013 sei auf dem Verrechnungskonto Geschäftsführer eine Entnahme von 50.000 Euro verbucht worden, welche durch einen neuerlichen Kredit bei dieser Bank fremdfinanziert worden sei. Der neuerliche Zuwachs auf dem Verrechnungskonto stelle eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Die Begründung sei der Beilage 1 zu entnehmen.

Die Feststellungen der Vor-Betriebsprüfung seien für die Jahre 2012 und 2013 bereits im Zuge der Veranlagung berücksichtigt worden. Es komme daher zu keiner Änderung der bereits veranlagten vorläufigen Körperschaftsteuerbescheide. Ein Beschwerdeverfahren sei offen.

In den Jahren 2014 und 2015 seien auf dem Verrechnungskonto Gesellschafter Überweisungen vom Betriebskonto der Bf an ***X*** verbucht worden. Diese seien durch Bankkredite fremdfinanziert worden. Der neuerliche Zuwachs auf dem Verrechnungskonto stelle eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Die Begründung sei der Beilage 1 zu entnehmen.

Schuldner der Kapitalertragsteuer sei der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer sei durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete hafte dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Die zahlenmäßige Darstellung der Verrechnungskonten befindet sich in Beilage 2.

Tz 3 Darlehen ***W***:

Das Konto Darlehen ***W*** sei in den Folgejahren ohne Berücksichtigung der Feststellungen der Vor-Betriebsprüfung weitergeführt worden.

Im Jahr 2013 seien Zahlungen auf dem Verrechnungskonto ***W*** verbucht und mit 31.12.2013 auf das Darlehenskonto ***W*** umgebucht worden. Der Anstieg des Darlehens sei sofort zu 90% wertberichtigt worden. Die Wertberichtigung sei nicht betrieblich veranlasst und somit gewinnerhöhend aufzulösen. Das gewährte Darlehen sei eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Geschäftsführer. Die Begründung sei der Beilage 1 zu entnehmen.

Die Feststellungen der Vor-Betriebsprüfung seien für die Jahre 2012 und 2013 bereits im Zuge der Veranlagung berücksichtigt worden. Es komme daher zu keiner Änderung der bereits veranlagten vorläufigen Körperschaftsteuerbescheide. Ein Beschwerdeverfahren sei offen.

In den Jahren 2014 und 2015 seien auf dem Darlehenskonto ***W*** Überweisungen vom Betriebskonto der Bf verbucht worden, die durch Bankkredite fremdfinanziert worden seien. Der Anstieg des Darlehens sei sofort wertberichtigt worden. Im Jahr 2016 seien keine Auszahlungen an die Waldklinik mehr erfolgt, jedoch seien die verrechneten Zinsen ebenfalls mit 90% wertberichtigt worden. Die Wertberichtigungen seien nicht betrieblich veranlasst und somit gewinnerhöhend aufzulösen. Das gewährte Darlehen stelle eine verdeckte Gewinnausschüttung den ***X*** dar. Die Begründung sei der Beilage 1 zu entnehmen.

Die zahlenmäßigen Änderungen betreffend die ***W*** sind in Beilage 3 dargestellt.

Tz 4 Kürzung Zinsaufwand:

Das Konto Zinsaufwand sei in den Folgejahren ohne Berücksichtigung der Feststellungen der Vor-Betriebsprüfung weitergeführt worden. Der Zinsaufwand sei gemäß diesen Feststellungen um 70% zu kürzen.

Die Feststellungen der Vor-Betriebsprüfung seien für die Jahre 2012 und 2013 bereits im Zuge der Veranlagung berücksichtigt worden. Es komme daher zu keiner Änderung der bereits veranlagten vorläufigen Körperschaftsteuerbescheide. Ein Beschwerdeverfahren sei offen.

Die Kürzung des Zinsaufwands ist in Beilage 4 dargestellt.

Tz 5 Betriebsergebnis lt. Bp:

Die Berechnung des Betriebsergebnisses sei aus der Beilage 4 ersichtlich.

1.4. Bescheide 2014 - 2016

Entsprechend den obigen Feststellungen der Außenprüfung ergingen Bescheide

- betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 2014, 2015 und 2016 vom 15.3.2018 sowie
- betreffend Körperschaftsteuer 2014, 2015 (gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Bescheide) und 2016 vom 3.4.2018 sowie
- betreffend Umsatzsteuer 2016 vom 3.4.2018.

Zur Begründung verwiesen die Bescheide auf die Niederschrift sowie den Bericht zur Außenprüfung vom 15.2.2018.

Der Umsatzsteuerbescheid für 2016 enthielt keine Begründung, da der Bescheid der eingereichten Steuererklärung entsprach (Umsätze und Vorsteuer Null Euro) und im Zuge der Außenprüfung zur Umsatzsteuer 2016 keine Feststellungen getroffen wurden.

2. Beschwerden

2.1. Beschwerden 2008 – 2013

2.1.1. Beschwerde vom 28.5.2014

Die **Beschwerde vom 28.5.2014** richtet sich u.a. gegen

- den Sammelbescheid vom 24.4.2014 betreffend Haftung Kapitalertragsteuer 2008 – 2011,
- die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer 2008 – 2011 und entsprechende Wiederaufnahmebescheide 2008 – 2010 jeweils vom 28.4.2014
- den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 2012 und 2013 und Körperschaftsteuer (vorläufig) für 2013 jeweils vom 11.9.2014.

Der steuerliche Vertreter reichte eine **Begründung vom 18.6.2014** nach, in welcher lediglich ausgeführt wurde, dass die angefochtenen Bescheide in ihrer Gesamtheit rechtswidrig seien, da der Bp-Bericht vom 24.4.2014 jedwede Beschäftigung mit dem substantiiert vorgetragenen Vorbringen der Bf vermissen lässt. Eine ausführliche Begründung werde im Juli 2014 eingereicht.

2.1.2. Beschwerden vom 23.9.2014

In den **Beschwerden vom 23.9.2014** gegen die Haftungsbescheide Kapitalertragsteuer 2012 und 2013 sowie den vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid 2013 verwies der steuerliche Vertreter zur Begründung auf die Beschwerdeschrift vom 28.5.2014.

2.1.3. Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 11.2.2014

Die angekündigte ausführliche Beschwerdebegründung langte bei der Abgabenbehörde nicht ein. Der steuerliche Vertreter erstattete aber bereits im Zuge der Außenprüfung folgende **Stellungnahme vom 11.2.2014** zum vorläufigen Bp-Bericht:

A. Zur Fehlerhaftigkeit des Bp-Berichts

I. Zusammenfassend wird angeführt, dass die Betriebsprüfung den Sachverhalt unvollständig und sehr einseitig aufbereitet habe. Vor allem aber sei die rechtliche Beurteilung praeter bzw contra legem.

Körperschaften seien als rein rechtliche Gebilde handlungsunfähig und bedürfen natürlicher Personen, die für sie agieren. Daher führe das unbewiesene Kernargument der Behörde, bei der ***W*** handle es sich um das "Lebenswerk" des ***X***, ins Leere. Eine missliebige Beteiligung an einer anderen GmbH könne nicht ohne weiteres in einen außersteuerlichen Bereich der Bf verschoben werden. Eine diesbezügliche höchstgerichtliche Entscheidung sei nicht bekannt. Zudem werde das Trennungsprinzip missachtet. Gesellschafter und Körperschaft seien zwei verschiedene Steuersubjekte. Nur weil die ***W*** Verluste schreibe, werde die Beteiligung durch die Bf ab 3/2009 steuerneutral gestellt.

Dazu komme eine unübersehbare Ergebnisorientierung der Behörde. Wie wäre die Außenprüfung verlaufen, wenn die ***W*** die von ihr erwarteten Ergebnisse bereits erzielt hätte. Die Zuordnung eines Geschäfts (Tz 10) zum außersteuerlichen Bereich hindere die Behörde nicht daran, den daraus resultierenden Ertrag trotzdem zu erfassen (Tz 12).

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters sei die Beteiligung an der ***W*** Betriebsvermögen. Die Leistungsbeziehungen mit ihr seien steuerlich wegen betrieblicher Veranlassung anzuerkennen. Für verdeckte Ausschüttungen von ihr bzw verdeckte Einlagen in sie sei kein Platz.

II. Der von der Betriebsprüfung festgestellte Sachverhalt entspreche nicht dem Gesetz. Die Fehlerhaftigkeit im Rechtsbereich strahle auf die Sachaufklärung samt Beweisführung durch. Der festgestellte Sachverhalt sei lückenhaft und einseitig. Der Besteuerung seien ausnahmslos reale und nicht fiktive Sachverhalte zugrunde zu legen.

Anlass der Gründung der Bf sei der Erwerb samt nachfolgender Verwertung einer rund 110.000 m² großen Liegenschaft gewesen. Schon damals sei beabsichtigt gewesen, weitere Immobilien zu erwerben und sinnvoll zu verwerten. 2005 sei eine rund 15.000 m² große bebaute Liegenschaft in Bad Sauerbrunn mit zwei alten Villen ins Auge gefasst worden, die einer Machbarkeitsstudie für den Erwerb, Entwicklung und Verwertung als Privatkrankenanstalt unterzogen worden sei.

An der ***W*** sei die Bf von Anfang an zu 50% beteiligt gewesen. Sie sei seit 00.00.2005 im Firmenbuch eingetragen und diene dem Betrieb einer Klinik. Der Erwerb der Immobilie durch die Bf sei aufgrund einer Planrechnung erfolgt. Auch wenn die Realität in eine andere Richtung weise, liege hier kein „Privatvergnügen“ vor. Die Ursachen für die Entwicklung seien darin zu sehen, dass die Bewilligung erst am 29.11.2009 erfolgt sei, durch strenge Auflagen seien zusätzliche, nicht erwartete Kosten entstanden und die Einnahmen seien deutlich unter den Erwartungen geblieben. Die ***W*** sei aber als Einkunftsquelle steuerlich anerkannt.

X sei als Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf und als Geschäftsführer der ***W*** die treibende Kraft hinter den Verwertungsprojekten.

Die Behörde stelle bei den Ausleihungen an ***X*** einen Fremdvergleich an. Die Behörde habe jedoch an seinem viel zu niedrigen und nicht einmal ausbezahlten Bezug als Geschäftsführer nichts auszusetzen gehabt. Das habe zu einem unrichtigen Ergebnis geführt.

Die Geschäftsbeziehung mit der ***1*** GmbH habe die Betriebsprüfung dem außerbetrieblichen Bereich der Bf zugeordnet, jedoch den daraus resultierenden Ertrag als betrieblich veranlasste Einnahmen erfasst.

Der Geschäftsgegenstand sei die Liegenschaftsverwertung. Daher sei die Beteiligung an der ***W*** ein Immobilienprojekt und diene der Betrieb der Klinik der Erhöhung des Wertes dieses Areals. Diese Nutzung würde jederzeit aufgegeben, wenn das zu einem höheren Verwertungserlös beitrage.

Die Bewertung der ***W*** als „Lebenswerk“ des ***X*** sei eine reine Annahme der Behörde ohne schlüssigen Beweis. Für diese subjektive Komponente fehle jeder Indizienbeweis.

III. Die Abgabenbehörde habe aber vor allem die Rechtslage verkannt.

Die Verlustsituation der Bf sei ursächlich dafür, die Beteiligung an der ***W*** ab 3/2009 dem außersteuerlichen Bereich zuzuordnen. Damit werde gegen das Trennungsprinzip verstoßen. Demnach seien Gesellschafter und Körperschaft zwei verschiedene Steuersubjekte und demzufolge Leistungsbeziehungen zwischen ihnen steuerlich anzuerkennen. Die Körperschaft sei eigenes Steuersubjekt neben dem Gesellschafter. Das Vorgehen der Behörde erwecke aber den Eindruck, als hinge die steuerliche Beurteilung der Beteiligung vom Ertrag der Geschäftstätigkeit der ***W*** ab. Das sei unzulässig.

Die Betriebsvermögeneigenschaft von Wirtschaftsgütern folge bei Subjekten der Körperschaftsteuer und der Einkommensteuer denselben Grundsätzen. Bei juristischen Personen sei die außersteuerliche Privatsphäre die Ausnahme. Beteiligungen seien bei Körperschaften in aller Regel Betriebsvermögen und nur unter bestimmten – praktisch nicht bedeutsamen – Voraussetzungen dem außersteuerlichen Bereich zuzuordnen. Dafür spreche eine Fülle von Normen des KStG 1988 betreffend Beteiligungen. Es gebe jedoch keine Rechtsvorschrift über die Zuordnung einer Beteiligung zum außersteuerlichen Bereich. Nach der Auffassung der Betriebsprüfung verlöre zB. § 9 KStG 1988 viel von seinem Wert. Es wäre dann bei jeder Beteiligung abzuklären, ob sie überhaupt dem Betriebsvermögen zuzuordnen ist.

Ein Privat-PKW, ein Rennpferd, eine Luxusvilla etc seien geeignet, einem privaten Bedürfnis zu dienen, während das bei einer Beteiligung idR auszuschließen sei. Wenn Überlegungen zu

notwendigem Privatvermögen auf eine rein geschäftliche Beteiligung an einer operativ tätigen GmbH, die ***W***, übertragen werden, sei Fehlerhaftigkeit vorprogrammiert.

Mit der Bewertung der Beteiligung als „Privatvergnügen“ des ***X*** gehe zudem die Steuerfreiheit des zu erwartenden Buchgewinnes aus dem Verkauf einher.

Besteuerungsgrundlage sei die Nettogröße „Gewinn“, der Saldo aus den Einnahmen abzüglich des Vermögenseinsatzes. Die Erfassung von Einnahmen ohne den damit verbundenen Aufwand bedeute eine unzulässige Bruttobesteuerung.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde habe die Bf die Beteiligung an der ***W*** nur im Interesse des ***X*** erworben. Dies sei völlig unbewiesen und steuerlich irrelevant.

Darüber hinaus sei eine GmbH nicht handlungsfähig. § 80 BAO treffe aber umfangreiche Regelungen zur Vertretung. Nach der Auffassung der Behörde würde aber das Handeln einer Körperschaft zum „Privatvergnügen“ oder zum „Lebenswerk“ ihres Machthabers erklärt. Eine Körperschaft könne aber keinen eigenen Willen und keine von ihren Organen verschiedene Absichten haben. Trotz des Fehlens eines eigenen Willens seien Körperschaften als Zurechnungssubjekt von Einkünften anerkannt.

Nach der Rechtsprechung des VwGH erfolge keine Zurechnung der Einkünfte einer GmbH in wirtschaftlicher Betrachtungsweise an deren Alleingesellschafter nur deshalb, weil die für die Tätigkeit der GmbH notwendigen Leistungen von dem Gesellschafter (gegen Entgelt) erbracht werden. Dies gelte auch für die gegenständliche Beteiligung.

Das Pendant der Privatsphäre sei bei der öffentlichen Hand der Hoheitsbereich. Die von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts geführten Krankenanstalten seien als Betrieb gewerblicher Art dem steuerrelevanten Bereich zuzuordnen. Wenn der Betrieb einer Schönheitsklinik eindeutig gewerblich sei, könne die Beteiligung an einer solchen Betriebs-GmbH nicht außerbetrieblich sein.

Eine gewerbliche Betätigung setze steuerlich ua. Selbständigkeit und die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr voraus. Diese Kriterien seien erfüllt. Signifikant für die Selbständigkeit sei das Unternehmerrisiko. Dieses bestehe ua. in der Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes. Die Behörde blende im vorliegenden Fall das Unternehmerrisiko bzw. –wagnis aus. Folge man der Ansicht der Behörde müsse jeder Betrieb kurz vor oder nach der Pleite aus denselben Gründen steuerneutral gestellt werden. Die Behörde sei daher nicht im Recht.

Zur verdeckten Ausschüttung sei anzumerken:

Nach Ansicht der Betriebsprüfung seien die Ausleihungen an ***X*** angesichts seiner eingeschränkten wirtschaftlichen Verhältnisse bereits im Prüfungszeitraum als verdeckte Gewinnausschüttung zu bewerten.

Dem sei entgegenzuhalten, dass die Bf bis dato auf eine Rückzahlung nicht verzichtet habe, wovon auch die Behörde ausgehe. Damit liege zumindest in Höhe der Valuta keine verdeckte Zuwendung vor. Anhaltspunkte für eine Zuwendung seien bspw. eine schriftliche Verzichtserklärung oder das Ausbuchen der Forderung aus der Bilanz, was hier nicht zutreffe. Eine verdeckte Gewinnausschüttung sei daher auszuschließen.

Auch gewährleiste eine Forderung samt Besicherung deren Realisierung noch lange nicht. Forderungsausfälle seien keine Seltenheit.

Im Sinne des Fremdvergleichs wäre es Aufgabe der Betriebsprüfung gewesen, auch den unangemessen niedrigen und rein auf dem Verrechnungskonto abgewickelten Bezug des ***X*** auf ein fremdübliches Maß zu bringen. Dies sei nicht geschehen.

Wenn die Betriebsprüfung zum Vergleich auf die Kreditvergabe durch ein Kreditinstitut abstelle, dürfen in Hinblick auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 21 Abs. 1 BAO die Anforderungen an die äußere Form nicht überspannt werden. Auch sei selbst bei Familienverträgen die Schriftform nicht zwingend.

B. Streifzug durch den vorläufigen Bp-Bericht

Zu Tz 2 Verrechnungskonto Gesellschafter

Die Bf habe auf die Forderung gegen ***X*** nicht verzichtet, es gebe daher keinen endgültigen Vermögensab- bzw – zufluss.

Das Argument der Betriebsprüfung – die fehlende betriebliche Veranlassung – sei überzogen. Es wären sonst alle Darlehen an den Machthaber oder Gehaltsvorschüsse an Mitarbeiter nicht betrieblich gerechtfertigt.

Zu den Vereinbarungen „nur“ in Gesellschafterbeschlüssen wird angemerkt, dass die Schriftform nicht zwingend sei.

Zum Argument, dass mit der Darlehensgewährung kein Ausfallsrisiko für die Bf verbunden sein dürfe: Die Bf rechne fest mit der Rückzahlung in voller Höhe. Ein attraktiver Verwertungserlös des Areals in Bad Sauerbrunn sei realistisch. Darüber hinaus gebe es immer wieder Firmenpleiten. Die Vereinbarung von Sicherheiten nütze in diesem Fall nichts. Auch zB. bei Jungunternehmern sei das Risiko hoch und dennoch würden an diese Ausleihungen gewährt werden.

Zur Ansicht der Betriebsprüfung, die Bf müsse die Möglichkeit zur (vorzeitigen) Kündigung haben, sei zu erwidern, dass kein Kreditvertrag eine solche Vereinbarung enthalte.

Das Gleiche gelte für das Argument hinsichtlich der fehlenden Verzinsung.

Zu Tz 3 Verrechnungskonto Geschäftsführer

Das bisher Gesagte gelte sinngemäß. Behauptete Entnahmen des Geschäftsführers würden bei der GmbH zu abzugsfähigem Aufwand und bei ihm zu steuerpflichtigen Einnahmen führen. Aus diesem weiteren Grund sei für eine verdeckte Gewinnausschüttung kein Platz. Zudem sei die Annahme, bereits die Darlehens-/Kreditgewährung habe zu einem endgültigen Vorteil des ***X*** geführt, unbewiesen und rechtlich verfehlt. Entscheidend wäre ein endgültiger Kapitalabfluss an ihn gewesen, was aber auszuschließen sei.

Zu Tz 4 Darlehen ***W***

Da sich der Bp-Bericht wiederhole, verweise auch die Bf auf ihr bisheriges Vorbringen. Ergänzend sei festzuhalten:

Die Umdeutung der Beteiligung an der ***W*** in notwendiges Privatvermögen im März 2009 sei falsch. Die Beteiligung einer GmbH an einer anderen GmbH diene nicht einem privaten Bedürfnis, wie bspw bei einem Privat-PKW oder der Privatvilla eines Einzelunternehmers.

Die Verlagerung des in 2006 gelegenen Zuflusszeitpunktes in das Jahr 2008 sei sachlich nicht zu erklären. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es unzulässig, eine zugunsten des Abgabepflichtigen allenfalls unterlaufene Gesetzeswidrigkeit in Vorperioden auf dem Wege komplementärer Gesetzeswidrigkeit in der Folgeperiode zu Lasten des Abgabepflichtigen zu kompensieren.

Der zur Umdeutung der Ausleihungen an die ***W*** in verdecktes Eigenkapital nötige Sachverhalt liege völlig im Dunklen. Die vagen Hinweise auf ein Lebenswerk des ***X*** seien nicht ausreichend.

Zur Behandlung von Gesellschafterdarlehen als verdecktes Eigenkapital seien besonders strenge Anforderungen an die Beweisführung durch die Finanzbehörde zu stellen. Eine Umdeutung sei nur zulässig, wenn die Darlehenshingabe für die Gesellschaft objektiv den wirtschaftlichen Erfolg habe, Eigenkapital zu ersetzen, und daher eine Eigenkapitalzufuhr das wirtschaftlich Gebotene gewesen wäre. Abzustellen sei auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Darlehenszuzahlung. Umstände zur Rechtfertigung einer Umdeutung würden hier nicht vorliegen.

Zu Tz 5 Forderung Zinsaufwand ***W***

Da diese Position lediglich in einer rechnerischen Darstellung ohne eigene Erläuterung bestehe, sei dazu nichts zu sagen.

Zu Tz 6 Kürzung Zinsaufwand

Nach der Argumentation der Behörde seien die Darlehen an den Geschäftsführer und Gesellschafter sowie die Darlehen an die ***W*** fast zur Gänze fremdfinanziert worden. Die entsprechenden Bankzinsen seien nicht abzugsfähig. Die Zinsen seien weiterverrechnet worden, im Zuge der Auflösung der entsprechenden Konten seien die gebuchten Zinserträge neutralisiert worden, da diese keine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen.

Mangels hinreichenden Tatsachensubstrats könne Seitens der Bf kein Einwand formuliert werden.

Zu Tz 7 Erlöse medizinische Geräte

Richtig sei, dass im Jahr 2011 und 2012 keine Erlöse für medizinische Geräte erklärt wurden. Das ändere aber nichts daran, dass das Betriebsvermögen der Bf unter diesem Titel nicht erhöht worden sei.

Zu Tz 8 Kennzahl 777

Hier handle es sich um eine Zusammenfassung der Hinzurechnungen unter dem Titel „verdeckte GA“.

Zu Tz 9 Kapitalertragsteuer

Verwiesen werde auf die Einwendungen zu Tz 2.

Zu Tz 10 Leasing medizinische Geräte

Einzuwenden sei, dass die Beteiligung an der ***W*** selbst nach Ansicht der Betriebsprüfung im Jahr 2008 noch im Betriebsvermögen gewesen sei. Eine Zurechnung zu ***X*** verstoße gegen das Trennungsprinzip. Die ***1*** GmbH sei ein fremder Dritter.

Zu Tz 11 Aktivierung Lasergeräte

Dass die Geschäftsbeziehung mit der S- Mobilienleasing GmbH dem außerbetrieblichen Bereich der Bf zugeordnet worden sei, hindere die Behörde nicht, den daraus resultierenden Ertrag als betrieblich veranlasste Einnahme zu erfassen.

2.1.4. Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 10.2.2020

Über Aufforderung des Finanzamtes reichte der steuerliche Vertreter ergänzend folgende Stellungnahme vom 10.2.2020 ein:

Die Wiederaufnahme der Jahressteuern 2008 – 2010 sei aus den bereits dargelegten Gründen unzutreffend.

Zu Tz 2 und Tz 3 des Bp-Berichts verwies der steuerliche Vertreter auf die Judikatur des VwGH zu Verrechnungskonten, wonach für die Annahme verdeckter Ausschüttungen ua. maßgeblich sei, ob eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war.

Im vorliegenden Fall liege gemäß dieser Rechtsprechung die von der Behörde unterstellte Entnahme nicht vor. Für die Umdeutung eines Darlehens auf dem Verrechnungskonto in eine Entnahme fehle es an Feststellungen auf der Beweis- und Tatsachenebene.

Zu Tz 4 des Bp-Berichts: Dem Kernargument der Behörde, ***X*** sei für einen bestimmten Zeitraum „wirtschaftlicher Eigentümer“ der Beteiligung an der ***W*** gewesen, fehle es an Tatsachenfeststellungen.

Wirtschaftlicher Eigentümer sei nach der Judikatur zu § 24 Abs. 1 lit d BAO, wer die positiven Befugnisse des zivilrechtlichen Eigentums auszuüben in der Lage sei und zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer geltend machen könne. Dass diese Voraussetzungen auf ***X*** zugetroffen seien, sei noch immer nicht schlüssig bewiesen.

Zu den weiteren Feststellungen des Bp-Berichts werde am bisherigen Vorbringen festgehalten.

2.2. Beschwerde 2014 – 2016

In der Beschwerde vom 18.4.2018 gegen die Bescheide

- betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 2014, 2015 und 2016 vom 15.3.2018,
- betreffend Körperschaftsteuer 2014, 2015 und 2016 vom 3.4.2018 sowie
- betreffend Umsatzsteuer 2016 vom 3.4.2018

brachte der steuerliche Vertreter vor, dass die Bescheide in vollem Umfang angefochten werden, und beantragte die ersatzlose Aufhebung und die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes. Zur Begründung verwies der steuerliche Vertreter lediglich auf das Vorbringen hinsichtlich der Außenprüfung für 2008 – 2013 mit denselben Themen.

Überdies beantragte der steuerliche Vertreter die Vorlage an das Bundesfinanzgericht gemäß § 262 Abs. 2 lit a BAO ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung.

3. Beschwerdeentscheidungen 2008 - 2013 jeweils vom 19.1.2021

3.1. Beschwerdeentscheidungen Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2008 – 2011 sowie Wiederaufnahme 2008 – 2010

Die Behörde nahm auf die Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 10.2.2020 Bezug, in dem betreffend Wiederaufnahme auf bereits dargelegte Gründe verwiesen werde. Diese seien

aber für die Behörde aus keiner der Eingaben der Bf erkennbar. Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide wurde daher abgewiesen.

Auch die Beschwerde gegen die Sachbescheide wurde mit folgenden Ausführungen abgewiesen:

Verrechnungskonten:

Der in der Beschwerde vorgebrachten Begründung zu den Verrechnungskonten (Außenprüfungsbericht Tz 2 und Tz 3), dass es in diesem Punkt an der nötigen Konstatierung auf der Beweis- und Tatsachenebene fehle, könne die Abgabenbehörde nicht folgen. Die Bewertung der Entnahme über das Verrechnungskonto als verdeckte Gewinnausschüttung basiere auf einer ausführlichen Sachverhaltsermittlung und Beweislage. Die nur teilweise vorhandenen Darlehensverträge, die in Gesellschafterbeschlüssen vereinbart worden seien, würden einem Fremdvergleich nicht standhalten, da weder Sicherheiten geleistet noch Rückzahlungsraten vereinbart worden seien. Auch betreffend Zinsen würden Zahlungsvereinbarungen bzw Vereinbarungen über den Zeitpunkt des Anfalls von Zinsen fehlen, so wie es bei Darlehensverträgen üblich sei.

Die Prüferin habe zum Vergleich die Kreditvereinbarungen der Bf mit der Sparkasse dargestellt und damit das Fehlen von fremdüblichen Vertragsbestandteilen der strittigen Darlehensverträge verdeutlicht.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müssen, wenn keine schriftliche Vereinbarung vorliegt, zumindest die wesentlichsten Vertragsbestandteile erkennbar und mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. Führen ordnungsgemäß durchgeführte Ermittlungen zu keinem eindeutigen Ergebnis, gehe dies zu Lasten des betroffenen Steuerpflichtigen, die Beweislast treffe die Vertragspartner.

Von Seiten der Bf seien aber weder neue Sachverhalte noch neue Beweismittel vorgebracht worden, welche die im Bericht der Außenprüfung ausführlich angeführten Ermittlungen widerlegen bzw die zu einem anderslautenden Ergebnis führen würden. In diesem Punkt sei die Beschwerde daher abzuweisen.

Beteiligung an der ***W*** GmbH:

Entsprechend der Beschwerde würden dem Kernargument der Behörde, ***X*** sei für einen bestimmten Zeitraum „wirtschaftlicher Eigentümer“ der Beteiligung an der ***W*** GmbH gewesen (Tz 4 des BP-Berichtes), entsprechende Tatsachenfeststellungen fehlen. Diesem Beschwerdevorbringen könne die Behörde nicht folgen.

Für die Zurechnung eines Wirtschaftsgutes nach § 24 Abs. 1 lit d EStG komme es nicht darauf an, welchen Rechtsanspruch der Abgabepflichtige auf das Wirtschaftsgut erhebe, sondern ob er die Herrschaft über das Wirtschaftsgut gleich einem Eigentümer tatsächlich ausübe.

Die von der Außenprüfung ausführlich angeführten Eigentums- und Beteiligungsverhältnisse würden eindeutig belegen, dass ***X*** als wirtschaftlicher Eigentümer der Beteiligung zum angegebenen Zeitpunkt zu sehen sei. Somit sei die Beschwerde auch in diesem Punkt abzuweisen.

Weitere Feststellungen:

Das Beschwerdebegehren in diesem Punkt sei nicht nachvollziehbar. Die Bf halte an dem bisherigen Vorbringen vollinhaltlich fest und beziehe sich auch auf die Rechtsmittel der Folgejahre. Es liege daher nur eine pauschale Behauptung der Rechtswidrigkeit vor, welche nur als Schutzbehauptung bewertet werden könne, da weder neue Beweise noch Tatsachen vorgelegt worden seien, welche die ausführlich angeführten Ermittlungen im Rahmen der Außenprüfung widerlegen. Die Beschwerde sei in diesem Punkt ebenfalls abzuweisen.

3.2. Beschwerdeentscheidung Kapitalertragsteuer 2012 und 2013

Die Abgabenbehörde wies die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer 2012 und 2013 als unbegründet ab. Die Beschwerde verweise zur Begründung auf die Beschwerdeschrift vom 28.5.2014. Neue Sachverhalte oder neue Beweismittel seien nicht vorgebracht worden, welche die Ansicht der Finanzverwaltung in Bezug auf die Haftung widerlegen bzw. die zu einem anderslautenden Ergebnis geführt hätten.

3.3. Beschwerdeentscheidung Körperschaftsteuer 2013

Das Finanzamt wies die Beschwerde gegen den vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid 2013 mit einer gleichlautenden Begründung wie zur Kapitalertragsteuer 2012 und 2013 ab.

4. Vorlageantrag 2008 - 2013

Mit Vorlageantrag vom 1.2.2021 beantragte der steuerliche Vertreter die Vorlage sämtlicher Beschwerden, über die in den drei Beschwerdeentscheidungen vom 19.1.2021 abgesprochen wurde, an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung. Das Finanzamt habe die bereits bekannten Standpunkte wiederholt, ohne sich mit dem Beschwerdevorbringen bzw der höchstgerichtlichen Judikatur erkennbar zu beschäftigen.

5. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Das Bundesfinanzgericht ersuchte mit Schreiben vom 13.1.2023 die Bf um Stellungnahme u.a. zu Ansprüchen des Geschäftsführers auf Bezüge, zur Leistung von Rückzahlungen des Gesellschaftergeschäftsführers für verbuchte Darlehen, zur betrieblichen Veranlassung der Darlehensvergaben an die ***W*** und zur betrieblichen Veranlassung der Übernahme der Leasingverträge.

Der Insolvenzverwalter der Bf bzw der steuerliche Vertreter gaben in der Folge mit Schreiben vom 9.2. bzw 15.2.2023 bekannt, dass eine Beantwortung des Ergänzungsersuchens nicht erfolgen werde.

Ein Ersuchen des Bundesfinanzgerichts vom 2.3.2023 um Stellungnahme zum Beschwerdepunkt Darlehen vom 30.9.2006 an die ***W*** wurde von der Abgabenbehörde am 25.4.2023 beantwortet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

6. Wiederaufnahme 2008 - 2010

Die Bf hat betreffend Wiederaufnahme der Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheide 2008 - 2010 kein eigenes Vorbringen erstattet.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im vorliegenden Fall sind die im Bericht über die Außenprüfung vom 24.4.2014 festgehaltenen Tatsachen neu hervorgekommen, insbesondere die näheren Umstände über die finanziellen Zuwendungen an den Gesellschafter und die ***W***. In der Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide wurde auf den Außenprüfungsbericht verwiesen, die Bescheidbegründung enthält auch Ausführungen zur Ermessensentscheidung. Die neu hervorgekommenen Tatsachen führten zu im Spruch anders lautenden Bescheiden.

Die Wiederaufnahme der Sachbescheide 2008 – 2010 erfolgte daher zu Recht. Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide ist daher abzuweisen.

7. Körperschaftsteuerbescheide 2008 – 2011 und 2013 – 2016 sowie Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2012 – 2016

Anzumerken ist, dass die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2008 – 2011 und Körperschaftsteuer 2012 bereits rechtskräftig sind.

7.1. Verrechnungskonten Gesellschafter und Geschäftsführer:

Sachverhalt:

Alleiniger Gesellschafter war ab der Gründung der Bf vorerst ***Y***. Am 27.11.2008 erfolgte eine Abtretung von 99% der Anteile an den Geschäftsführer ***X***.

Die Bf führte in ihren Büchern ein „Verrechnungskonto Gesellschafter“ sowie ein „Verrechnungskonto Geschäftsführer“. Auf beiden Verrechnungskonten hat die Bf ab 2007 wiederholt – als Darlehen bezeichnete – Zuflüsse an ***X*** verbucht, welche die Bf zur Gänze fremdfinanziert hat, wobei die Bankkredite mit Liegenschaften der Bf besichert waren. Rückzahlungstermin für Kapital und Zinsen war jeweils 31.12.2015. ***X*** hat keine Rückzahlungen geleistet. Sicherheiten waren nicht vereinbart.

Die Abgabenbehörde wertete die entnommenen Beträge nicht als Darlehen, sondern als verdeckte Ausschüttungen an ***X***. Körperschaftsteuerlich führte die Nichtanerkennung der Darlehensforderungen bzw der in diesem Zusammenhang verbuchten Zinserträge jeweils zu einer Minderung des Betriebsergebnisses.

Seitens der Bf wird dem entgegengehalten, dass es bezüglich der Darlehensgewährung zu keinem Forderungsverzicht gekommen sei und die Darlehen daher anzuerkennen seien, zumal ***X*** die Rückzahlung aus künftigen Gewinnausschüttungen geplant habe.

Die Betriebsprüfung stützte sich hingegen darauf, dass die Darlehen einem Fremdvergleich nicht standhalten, dem Gesellschafter-Geschäftsführer ***X*** ausreichende Bonität gefehlt habe und keine Sicherheiten vereinbart worden seien. Überdies habe die Bf nach dem Verkauf einer Liegenschaft mit einem Gewinn von rund 2,1 Mio Euro im Jahr 2013 keine offene Gewinnausschüttung vorgenommen, was für eine Darlehensgewährung ohne ernsthafte Rückzahlungsabsicht spreche. Mit dem Verkaufserlös sei die Kreditverbindlichkeit bei der Bank abgedeckt worden.

Verrechnungskonto Gesellschafter:

Das Verrechnungskonto Gesellschafter weist nach der Aktenlage für ***X*** nach dem Gesellschafterwechsel am 27.11.2008 folgende Darlehen aus dem Jahr 2008 an ***X*** sowie Zinsbuchungen auf:

27.11.2008	191.755,60	Barmittel lt. Gesellschafterbeschluss, keine Vereinbarung von Sicherheiten und Rückzahlungen
27.11.2008	365.000,00	Barmittel lt. Gesellschafterbeschluss, Rückzahlungsvereinbarung 31.12.2015, keine Vereinbarung von Sicherheiten
Zwischensumme	556.755,60	

31.12.2008	1.674,61	Zinsen lt. Bilanzbuchung
31.12.2009	16.050,00	Zinsen lt. Bilanzbuchung
31.12.2010	16.050,00	Zinsen lt. Bilanzbuchung
31.12.2011	16.050,00	Zinsen lt. Bilanzbuchung
31.12.2012	16.050,00	Zinsen lt. Bilanzbuchung
31.12.2013	12.400,00	Zinsen lt. Bilanzbuchung
31.12.2014	12.700,00	Zinsen lt. Bilanzbuchung
31.12.2015	6.470,00	Zinsen lt. Bilanzbuchung
31.12.2016	6.540,00	Zinsen lt. Bilanzbuchung
Summe	660.740,21	Verrechnungskonto lt. Bilanz 31.12.2016

Die Zuflüsse an ***X*** im Jahr 2008 von insgesamt 556.755,60 Euro wertete das Finanzamt als verdeckte Ausschüttung. Die verbuchten Darlehensforderungen und Zinserträge wurden im Rahmen der Außenprüfung ertragsteuerlich nicht berücksichtigt.

Verrechnungskonto Geschäftsführer:

X fungierte ab der Gründung der Gesellschaft im Dezember 2003 als Geschäftsführer, bezog aber erst ab 2009 ein Geschäftsführerentgelt, das auf dem „Verrechnungskonto Geschäftsführer“ verbucht wurde.

Das Verrechnungskonto Geschäftsführer weist darüber hinaus Entnahmen von 35.000 Euro (2007), 245.000 Euro (2008), 85.000 Euro (2009), 60.000 Euro (2010), 4.000 Euro (2012), 50.000 Euro (2013), 49.170,14 Euro (2014) und 19.200 Euro (2015) sowie die Verbuchung von Zinsen aus. Das jährliche Geschäftsführerentgelt von 14.000 Euro (2009 und 2010) bzw von 7.000 Euro (ab 2011) ist gegengebucht. Die Darlehen 2008 – 2010 beruhen jeweils auf Gesellschafterbeschlüssen und waren samt Zinsen jeweils spätestens am 31.12.2015 rückzahlbar, Sicherheiten sind nicht festgelegt, eine Vergebührung der Darlehensverträge erfolgte nicht. Für die weiteren, auf dem Verrechnungskonto Geschäftsführer verbuchten Zuflüsse an ***X*** in den Jahren 2012 - 2015 sind Darlehensvereinbarungen nicht aktenkundig. Sämtliche Zuwendungen hat die Bf durch Bankkredite finanziert.

Die Zuwächse auf dem Verrechnungskonto beurteilte das Finanzamt als verdeckte Ausschüttungen, die verbuchten Darlehensforderungen und Zinserträge wurden ertragsteuerlich nicht berücksichtigt.

Die obigen Feststellungen der Abgabenbehörde zu den Verrechnungskonten Gesellschafter und Geschäftsführer wurden Seitens des steuerlichen Vertreters nicht bestritten. In Streit steht aber die rechtliche Beurteilung der finanziellen Zuwendungen an ***X***.

Beweiswürdigung und rechtliche Würdigung betreffend Verrechnungskonten Gesellschafter und Geschäftsführer:

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 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.

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

Verdeckte Ausschüttungen zählen zu den „sonstigen Bezügen“ iSd § 27 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988.

Nach § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung 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. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt (VwGH 16.5.2007, 2005/14/0005).

Strittig ist, ob die auf den beiden Verrechnungskonten verbuchten Forderungen der Bf gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer ***X*** aus den Jahren 2008 - 2010 sowie 2012 – 2015 verdeckte Ausschüttungen oder Darlehen darstellen.

Der steuerliche Vertreter verwies unter Bezugnahme auf die jüngere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf den Umstand, dass die Bf auf die Rückzahlung der Darlehen nicht

verzichtet und auch die Forderungen nicht aus der Bilanz ausgebucht habe. Die Darlehen seien nicht in Entnahmen umzudeuten.

In der jüngeren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Darlehen an den Gesellschafter wird zusammenfassend zum Ausdruck gebracht, dass bei Bestehen eines Rückforderungsanspruchs der Gesellschaft (aufgrund Einbuchung des Darlehens als Forderung oder Verbuchung der Entnahme auf dem Verrechnungskonto) grundsätzlich keine verdeckte Ausschüttung vorliegt. Das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung beschränkt sich auf Fälle, in denen keine durchsetzbare (werthaltige) Forderung an die Stelle der ausgezahlten Beträge getreten ist und die buchmäßige Erfassung nur zum Schein erfolgt. Aufgrund des gesellschaftsrechtlich zwingenden Rückgewähranspruchs wird grundsätzlich stets eine durchsetzbare Forderung bestehen und eine verdeckte Ausschüttung daher nur in Fällen mangelnder Bonität des Gesellschafters bei Fehlen entsprechender Sicherheiten vorliegen oder wenn die Forderung nur zum Schein eingebucht wird (*Zorn*, SWK 2015, 577). Das Fehlen von Vereinbarungen hinsichtlich Darlehensrückzahlung, Zinsfälligkeiten und Sicherheiten allein führt dabei nach Auffassung des VwGH noch nicht schlüssig zum Fehlen einer ernsthaften Rückzahlungsabsicht, da sich die Behörde vielmehr mit der Bonität des Gesellschafters auseinandersetzen müsse (zB. VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177).

Schon die Darlehenshingabe an Anteilseigentümer ist verdeckte Gewinnausschüttung, wenn die Darlehensrückzahlung von vornherein nicht gewollt oder schon bei der Zuzählung praktisch unmöglich ist (VwGH 31.5.2006, 2002/13/0168).

Im vorliegenden Fall argumentierte das Finanzamt im Rahmen der Außenprüfung im Wesentlichen mit der fehlenden Fremdüblichkeit der angeblichen Darlehen, wobei dieser Aspekt nach der neueren höchstgerichtlichen Rechtsprechung zu verdeckten Ausschüttungen in den Hintergrund tritt. Im Bericht über die Außenprüfung vom 24.4.2014 wird aber auch festgestellt, dass im Zeitpunkt der Darlehensvergaben eine ausreichende Bonität des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht vorgelegen sei und auch keine Sicherheiten bestellt wurden.

Hinsichtlich der Bonität des ***X*** im Zeitpunkt der behaupteten Darlehensgewährungen ist festzustellen, dass ***X*** lt. Datenbank der Finanzverwaltung ein Einkommen von 9.719,60 Euro (2008), von 12.711,30 Euro (2009), von 13.218,98 Euro (2010) bzw von jeweils unter 10.000 Euro in den Folgejahren bis 2015 hatte. Vergleicht man diese Einkommenssituation mit den beträchtlichen Beträgen, die an ***X*** zugewendet wurden – allein 2008 erhielt ***X*** in zeitlichem Zusammenhang mit der Übernahme der Beteiligung an der Bf über 800.000 Euro - kommt man zu dem Ergebnis, dass die Bf von vorneherein nicht mit einer Rückzahlung rechnen konnte.

Seitens des Geschäftsführers wurde im Rahmen der Außenprüfung angegeben, dass eine Finanzierung der Rückzahlung mit künftigen Gewinnausschüttungen geplant gewesen sei, da

die Bf zu verwertende Grundstücke besitze, und so die Verrechnungskonten abgedeckt werden könnten.

Aus Vereinbarungen über die Finanzierung der Rückzahlung des Darlehens aus zukünftigen Gewinnausschüttungen kann auf eine Rückzahlungsabsicht geschlossen werden (*Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 8 Tz 378). Zukünftige Gewinnausschüttungen können aber nur dann in die Bonitätsprüfung mit einbezogen werden, wenn die betreffende Gesellschaft eine langjährige stabile Ertragslage oder entsprechend hohe Gewinnvorträge aufweisen kann (*Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock* (Hrsg), KStG 1988 (33. Lfg 2020), Anhang zu § 8 KStG Rz 382 „Verrechnungskonto“).

Im vorliegenden Fall liegen keine verbindlichen Vereinbarungen über die Rückzahlung der Darlehen aus zukünftigen Gewinnausschüttungen vor. Erst im Zuge der Außenprüfung stellte der Geschäftsführer eine Abdeckung der Verrechnungskosten mit zukünftigen Gewinnausschüttungen aus zu verwertenden Grundstücken in Aussicht.

Richtig ist, dass sich im Zeitpunkt der Darlehensgewährungen zum Verkauf bestimmte große Liegenschaften im Umlaufvermögen der Bf befanden. Es kam im Jahr 2013 tatsächlich zu einem Verkauf, jedoch nicht zu einer Gewinnausschüttung.

Zu berücksichtigen ist, dass zeitgleich mit den Darlehen an ***X*** (801.755 Euro) die Bf auch Darlehen an die ***W*** (160.000 Euro) – zusätzlich zu einem noch offenen Darlehen (250.000 Euro) aus dem Jahr 2006 - vergeben hat sowie Leasingraten der ***W*** (150.068,04 Euro) übernommen hat, wobei schon zu diesem Zeitpunkt aufgrund ihrer schlechten wirtschaftlichen Lage nicht mit Rückzahlungen der ***W*** zu rechnen war (siehe Punkt „Darlehen an die ***W***“ und „Übernahme der Leasingverträge“). Die Bankkredite zur Finanzierung all dieser Zuwendungen waren mit Liegenschaften der Bf besichert.

Bei dieser Sachlage mussten bereits Ende November 2008 ausreichende Verwertungserlöse aus den Liegenschaften und zukünftige Gewinnausschüttungen der Bf äußerst ungewiss erscheinen. Aufgrund der Zuführung massiver finanzieller Mittel an ***X*** und an die ***W*** kam es auch zu einem Einbruch der Ertragslage der Bf, die ab 2009 nur mehr Verluste verzeichnete.

Bereits im Außenprüfungsbericht vom 24.4.2014 (Beilage 1) verwies die Betriebsprüferin auf die Fremdfinanzierung der Zuwendungen, die Verpfändung der Liegenschaften der Bf, die massiven finanziellen Schwierigkeiten der ***W*** sowie darauf, dass im Jahr 2008 keine Ausschüttung erfolgt sei und mit dem Verkaufserlös der Liegenschaften die zu erwartende Körperschaftsteuer und die Bankverbindlichkeiten abzudecken seien. Mit Gewinnausschüttungen sei daher nicht zu rechnen.

Diesen Ausführungen ist die Bf nicht konkret entgegengetreten. Allein die vage Hoffnung des ***X*** auf künftige Gewinnausschüttungen ist zu wenig, um die Argumentation der Außenprüfung zu entkräften. Tatsächlich hat die Bf weder im Jahr 2008 noch in den Folgejahren eine Gewinnausschüttung ausgewiesen – auch nicht im Jahr 2013, als eine Liegenschaft mit einem Gewinn von rund 2,1 Mio Euro verkauft wurde. Mit dem Verkaufserlös hat die Bf vielmehr Bankverbindlichkeiten abgedeckt.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass sich aus den dargelegten Umständen für 2008 keine ausreichende Bonität des Gesellschafter-Geschäftsführers resultierend auf erwartbaren Gewinnausschüttungen der Bf ableiten lässt. Das Gleiche gilt für die Zuwendungen der Folgejahre, in denen sich weder die Bonität des ***X*** noch die finanziellen Verhältnisse der Bf verbessert haben. Zudem wurden unbestritten keine Sicherheiten (Pfandrecht etc.) bestellt. Bei einer vereinbarten Rückzahlung bis 31.12.2015 (betreffend die Darlehen 2008 – 2011) und der beträchtlichen Höhe der Beträge deuten die fehlenden Sicherheiten auf eine fremdunübliche Geldmittelüberlassung und diese wiederum auf eine absehbare Uneinbringlichkeit bereits im Zeitpunkt der Geldmittelüberlassung. Betreffend den Betrag von 191.755,60 Euro (Darlehen vom 27.11.2008) fehlt überhaupt eine Rückzahlungsvereinbarung, was den Eindruck verstärkt, dass Rückzahlungen von vornherein nicht beabsichtigt waren.

Es ist davon auszugehen, dass aufgrund des bestehenden Naheverhältnisses zwischen dem Gesellschafter ***X*** und der Bf Entnahmen über die Verrechnungskonten für private Zwecke des Gesellschafters erfolgten. An einen Außenstehenden wären Geldmittel nicht unter den gleichen Bedingungen überlassen worden.

Die gegebenen Umstände deuten darauf hin, dass eine Rückzahlung der auf den Verrechnungskonten verbuchten Beträge von vornherein nicht gewollt bzw wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war, womit die buchmäßige Erfassung der vollen Forderung nur zum Schein erfolgt ist und im Vermögen der Bf keine durchsetzbare Forderung an die Stelle der ausgezahlten Beträge getreten ist (siehe VwGH 17.12.2014, 2011/13/0115). Die verbuchten Forderungen waren für die Bf ohne Wert. Sie hatten die Funktion, Ausschüttungen zu verschleiern und Vorteile aus dem Gesellschaftsvermögen auf den Gesellschafter zu übertragen.

Der steuerliche Vertreter wendete ein, dass Rechtsgeschäfte zwischen dem Anteilseigner und der durch ihn vertretenen Körperschaft der steuerlichen Anerkennung nicht entgegenstehen. Dem ist zu entgegnen, dass dies nicht für Scheingeschäfte gilt (*Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG 1988, Anhang zu § 8 KStG Rz 326 „Selbstkontrahieren“).

Die in Rede stehenden, durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Vermögensübertragungen stellen verdeckte Ausschüttungen dar. Die in Zusammenhang mit den Zuwendungen an ***X*** verbuchten Zinserträge hat die Abgabenbehörde zu Recht vom Betriebsergebnis in Abzug gebracht.

Was den Einwand des steuerlichen Vertreters betreffend Geschäftsführerbezüge betrifft, ist folgendes festzuhalten:

Der steuerliche Vertreter machte geltend, dass die Betriebsprüfung die unangemessen niedrigen, auf dem Verrechnungskonto abgewickelten Geschäftsführerbezüge des ***X*** auf ein fremdübliches Maß hätte bringen müssen (Stellungnahme vom 11.2.2014).

Die Gesellschaft schuldet im Zweifel auch bei Fehlen einer ausdrücklichen Vereinbarung ein angemessenes Gehalt, wenn die Geschäftsführerfunktion mit einer nicht nur geringfügigen Tätigkeit verbunden ist (vgl. auch VwGH 21.10.1999, 97/15/0198).

Festzustellen ist, dass 2009 und 2010 Geschäftsführerbezüge von 14.000 Euro jährlich und ab 2011 von 7.000 Euro jährlich auf dem Verrechnungskonto Geschäftsführer gutgeschrieben wurden. Dem Einwand des steuerlichen Vertreters ist entgegenzuhalten, dass es ***X*** als Gesellschafter-Geschäftsführer freigestanden wäre, allenfalls höhere Geschäftsführerbezüge festzulegen, was aber nicht geschah.

Es ist an der Bf nachzuweisen, ob die Geschäftsführertätigkeit des ***X*** über die Geringfügigkeit hinausging bzw welche Entlohnung angemessen gewesen wäre. Die Bf hat die Höhe eines angemessenen Geschäftsführerentgeltes nicht beziffert. Das diesbezügliche Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichts vom 13.1.2023 hat die Bf nicht beantwortet.

Im Rahmen der Beweiswürdigung wird davon ausgegangen, dass die verbuchten Geschäftsführerbezüge im Verhältnis zur ausgeübten Geschäftsführertätigkeit angemessen waren, da die pauschale Behauptung von unangemessen niedrigen Geschäftsführerbezügen zur Glaubhaftmachung einer Neubemessung nicht geeignet war. Es besteht daher kein Anlass, die über das Verrechnungskonto verbuchten Geldzuflüsse an ***X*** in wirtschaftlicher Betrachtungsweise allenfalls als verdeckte zusätzliche Geschäftsführerbezüge zu beurteilen. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass ***X*** in den Jahren 2006 und 2007 als gesellschaftsfremder Geschäftsführer (vor Übernahme der Beteiligung an der Bf) keine Vergütung für seine Geschäftsführertätigkeit erhalten hat. Auch dieser Umstand spricht dagegen, dass höhere Bezüge angemessen gewesen wären.

Die auf dem Verrechnungskonto Geschäftsführer verbuchten Darlehen abzüglich der verbuchten Geschäftsführerbezüge stehen daher iZm der Gesellschaftersphäre. Die Ursache der Zuwendungen an den Geschäftsführer liegt in der ab 27.11.2008 bestehenden gesellschaftsrechtlichen Beziehung. ***X*** hat daher die Entnahmen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter getätigt.

Das Finanzamt hat somit zu Recht die Geldmittelzuflüsse über das Verrechnungskonto Geschäftsführer ebenso wie jene über das Verrechnungskonto Gesellschafter als verdeckte

Ausschüttungen beurteilt. Damit wird bei der Bf die Haftung für die Kapitalertragsteuer ausgelöst.

Ertragsteuerlich sind keine Zinserträge zu berücksichtigen, was dementsprechend im Rahmen der Außenprüfung zu einer Gewinnminderung führte.

Die Beschwerde war in diesem Punkt abzuweisen.

7.2. Beteiligung an der *W*****

Sachverhalt:

Die ***W*** GmbH (kurz: ***W***) wurde am 00.00.2005 zur Errichtung und Betrieb einer Privatklinik gegründet. Die Betriebsbewilligung wurde am 00.00.2009 erteilt.

Die Bf, deren Unternehmensgegenstand der An- und Verkauf von Liegenschaften war, war vorerst ab der Gründung der ***W*** an dieser mit einem Anteil von 50% beteiligt. Am 13.8.2007 trat sie ihre Beteiligung je zur Hälfte an ***X*** und Rudolf ***B*** um je 10 Euro ab. Mit Verträgen vom 9.1.2009 bzw 11.3.2009 hat die Bf diese Anteile wieder um je 1 Euro erworben.

Im Zeitpunkt des (Wieder)Erwerbs der Beteiligung im Jahr 2009

- war ***X*** 99%-Gesellschafter der Bf,
- hat die ***W*** bis dahin weder Raten noch Zinsen für ein von der Bf im Jahr 2006 gewährtes Darlehen in Höhe von 250.000 Euro begleichen können und war diese Darlehensforderung wegen massiver wirtschaftlicher Schwierigkeiten der Darlehensnehmerin bereits zu 90% wertberichtigt,
- bestand ein weiteres Darlehen vom 28.11.2008 an die ***W*** über 160.000 Euro, welches ebenfalls umgehend zu 90% wertberichtigt wurde,
- hat die Bf für die ***W*** die Bezahlung der ab 1.1.2008 fälligen Leasingraten für medizinische Geräte übernommen (Leasingaufwand 2008 rund 150.000 Euro) und hat die Bf die daraus resultierende Forderung gegenüber der ***W*** bereits in der Bilanz 2008 zu 90% wertberichtigt.

Die Bf hat also eine Beteiligung an einer Gesellschaft erworben, die sich zu diesem Zeitpunkt in einer sehr schlechten wirtschaftlichen Lage befand.

Strittig ist, ob die Bf die Beteiligung im Jahr 2009 zu Recht (mit 2,00 Euro) im Betriebsvermögen (Anlagevermögen) aufgenommen hat.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde ist ***X*** ab 1.1.2009 bzw 11.3.2009 als wirtschaftlicher Eigentümer der GmbH-Anteile zu sehen, da dieser die ***W*** als sein Lebenswerk bezeichnet habe. Überdies sei nicht erkennbar, dass die Beteiligung durch Erträge oder durch

Stärkung des Betriebsvermögens zum Betriebserfolg der Bf beitragen könne. Auch eine organisatorische Verbundenheit sei nicht ersichtlich.

Würdigung der Sach- und Rechtlage:

Wirtschaftliches Eigentum:

Gemäß § 24 Abs. 1 lit d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet.

Durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 werden u.a. die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen. Daraus folgt, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen wie bei Einkommensteuersubjekten zu beurteilen ist (vgl. z.B. VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083, VwSlg 8229 F/2007).

Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist von Bedeutung, wer die Chance der Wertsteigerung oder das Risiko von Wertminderungen trägt (VwGH 25.6.14, 2010/13/0105; ebenso VwGH 28.5.15, 2013/15/0135; VwGH 19.10.16, Ra 2014/15/0039).

IdR liegt das wirtschaftliche Eigentum beim zivilrechtlichen Eigentümer, davon abweichende Zurechnungen stellen eine Ausnahme dar. Übt ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die Herrschaft über die Sache dadurch aus, dass er mit ihr wie ein Eigentümer (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung) schalten und walten (positive Befugnis) und zugleich andere (Dritte und den Eigentümer) auf Dauer von der Substanz und den Nutzungen ausschließen kann (negative Befugnis), so kommt ihm die Rechtsposition eines wirtschaftlichen Eigentümers zu (VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042 mwN).

Wird eine Person vom zivilrechtlichen Eigentümer der GmbH-Anteile bevollmächtigt, unbeschränkt bzw unbefristet und unwiderruflich alle Gesellschafterrechte wahrzunehmen und über die Gesellschaftsanteile zu verfügen, übt sie die Herrschaft gleich einem Eigentümer aus (VwGH 8.7.2009, 2006/15/0264 zur Zurechnung der KEST aus einer vA).

Auch der BFH verlangt für das wirtschaftliche Eigentum an Anteilen von Kapitalgesellschaften eine rechtlich geschützte Position, somit Gesellschafterrechte und die Tragung des Risikos der Wertminderung (BFH 15.12.1999, BStBl 2000 II, 527).

Im Abtretungsvertrag vom 9.1.2009 wird der Übergang aller mit dem Geschäftsanteil des ***X*** verbundenen Rechte, Pflichten und Verbindlichkeiten sowie von Last, Vorteil, Nutzen und Gefahr zum 1.1.2009 auf die Bf vereinbart. Ebenso gingen vertragsgemäß die mit dem Geschäftsanteil des Rudolf ***B*** verbundenen Rechte und Pflichten mit 11.3.2009 auf die Bf über. Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage kann der Rechtsansicht der

Abgabenbehörde betreffend ***X*** als wirtschaftlicher Eigentümer der auf die Bf übertragenen Geschäftsanteile an der ***W*** nicht gefolgt werden.

Unabhängig davon, ob nun die ***W*** als „Lebenswerk“ des ***X*** anzusehen ist (lt. Bp) oder ob dieser lediglich „die treibende Kraft“ hinter dem Projekt ***W*** war (so die Bf), ist dies jedenfalls zu wenig, um vom wirtschaftlichen Eigentum des ***X*** zu sprechen. ***X*** hat nach der (Rück)Übertragung der Beteiligung an die Bf weder die Chance der Wertsteigerung noch das Risiko von Wertminderungen der Beteiligung getragen noch kamen ihm die positiven (zB Empfang allfälliger ausgeschütteter Gewinne) und negativen Befugnisse eines Eigentümers zu.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf ist daher in den Jahren ab 2009 nicht als wirtschaftlicher Eigentümer der Beteiligung an der ***W*** zu qualifizieren.

Notwendiges Betriebsvermögen:

Nach der Darstellung des steuerlichen Vertreters ist die Beteiligung an der ***W*** Teil des notwendigen Betriebsvermögens.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind, zum notwendigen Betriebsvermögen. Für die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheit des Betriebes und des Berufszweiges sowie die Verkehrsauffassung maßgebend (VwGH 10.6.2021, Ro 2019/15/0007).

Entscheidend ist die Art der Nutzung. Die betriebliche Veranlassung ergibt sich aus dem Einsatz im Betrieb (vgl. Jakom/Marschner, EStG, 2012, § 4 Rz. 81ff).

Stammanteile an einer GmbH weisen ihrer Art nach eindeutig weder in den privaten noch in den betrieblichen Bereich. Eine Beteiligung gehört jedoch dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck der Beteiligten fördert oder wenn zwischen diesem und demjenigen, an dem die Beteiligung besteht, enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen (VwGH 26.2.2015, 2012/15/0005).

Für die Beurteilung, ob die GmbH-Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen gehört, ist von der betrieblichen Betätigung der Steuerpflichtigen auszugehen (VwGH 10.6.2021, Ro 2019/15/0007). Die Beteiligung an einer auf einem anderen Wirtschaftsgebiet tätigen Kapitalgesellschaft ist kein notwendiges Betriebsvermögen (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0108).

Unternehmensgegenstand der Bf lt. Gesellschaftsvertrag vom 00.00.2003 ist der Erwerb, Vermietung, Verpachtung, Entwicklung und Verwaltung von Immobilien, Beteiligungen an und Entwicklung von Immobilienprojekten sowie die Beteiligung an Unternehmen gleicher oder ähnlicher Art. Die tatsächlich ausgeübte Betätigung der Bf bestand nach der Aktenlage im

Ankauf von Liegenschaften und dem Verkauf an andere Unternehmer. Die ***W*** hat hingegen die Tätigkeit einer Privatklinik ausgeübt und war damit auf einem anderen Wirtschaftsgebiet als die Bf tätig. Eine Förderung des Betriebszwecks durch die Beteiligung oder enge wirtschaftliche Beziehungen sind nicht erkennbar.

Die Beteiligung an der ***W*** ist daher nicht als notwendiges Betriebsvermögen der Bf anzusehen, auch wenn der steuerliche Vertreter die Beteiligung als ein Immobilienprojekt bezeichnet. Eine Beteiligung an einer Privatklinik ist nach der Verkehrsauffassung nicht einer Beteiligung an einem Immobilienprojekt gleichzuhalten, zumal der steuerliche Vertreter anmerkt (Stellungnahme vom 11.2.2014, Seite 19), dass sich die Bf mit der Verwertung von Liegenschaften und nicht mit dem Betrieb von Krankenanstalten beschäftigt.

Beteiligungen, die zum Verkauf gewidmet sind, können Umlaufvermögen darstellen (VwGH 22.2.2007, 2006/14/0022). Die Bf hat jedoch die Beteiligung bilanziell nicht wie die zur Verwertung vorgesehenen Liegenschaften als Umlaufvermögen, sondern als Anlagevermögen behandelt. Dieser Umstand spricht gegen den Wiedererwerb der Beteiligung zum Zweck der Weiterveräußerung. Daran ändert nichts, dass die Bf in späteren Jahren die Veräußerung der Beteiligung versucht haben mag.

Die Beteiligung an der ***W*** ist kein notwendiges Betriebsvermögen, da keine Verwendung im Rahmen der betrieblichen Betätigung der Bf erkennbar ist.

Gewillkürtes Betriebsvermögen:

Zum gewillkürten Betriebsvermögen können nur Wirtschaftsgüter zählen, die objektiv geeignet und bestimmt sind, den Betrieb zu fördern. Sie müssen dem Betrieb in irgendeiner Weise, etwa durch ein betriebliches Interesse an einer fundierten Kapitalausstattung, förderlich sein können (vgl. *Zorn in Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer- Kommentar zu § 4 Abs. 1 EStG, Tz 103).

Das Wirtschaftsgut muss unmittelbar (durch Erträge) oder mittelbar (durch Betriebsvermögensstärkung) zum Betriebserfolg beitragen. Die objektive Förderungsmöglichkeit (Förderung des Betriebes) ist ex ante zu beurteilen. Es obliegt dem Steuerpflichtigen, der gewillkürtes Betriebsvermögen annehmen will, konkrete objektive Umstände darzulegen, aus denen sich die Förderung des Betriebes ergibt (VwGH 27.06.2013, 2010/15/0205, mwN).

Die Beteiligung an einem branchenfremden Unternehmen ist ein Beispiel für gewillkürtes Betriebsvermögen (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, § 4 Tz 62).

Maßgeblich für die objektive Förderungsmöglichkeit ist die Sicht zum Zeitpunkt des Wiedererwerbs der Beteiligung zum 1.1.2009 (ex ante Betrachtung). Eine grundsätzliche Eignung, den Betrieb der Bf zu fördern, kann dem Beteiligungserwerb in Würdigung der Sachlage nicht gänzlich abgesprochen werden. Auch wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer

am Erwerb der Beteiligung durch die Bf sehr interessiert war, kann der Ansicht der Finanzverwaltung nicht gefolgt werden, dass die Anschaffung der Beteiligung ausschließlich sozietär veranlasst war. Aus diesem Grund kann auch keine Zuordnung zum steuerneutralen Bereich der Körperschaft erfolgen.

In diesem Punkt ist der Beschwerde Folge zu geben. Den Einkünften laut angefochtenem Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2009 sind 2 Euro hinzuzurechnen.

7.3. Darlehen an die *W*****

Die Bf war ab der Gründung der ***W*** (Ende 2005) an dieser mit einem Anteil von 50% beteiligt. Am 13.8.2007 trat sie ihre Beteiligung je zur Hälfte an ***X*** und Rudolf ***B*** um je 10 Euro ab. Mit Verträgen vom 9.1.2009 bzw 11.3.2009 hat die Bf diese Anteile wieder um je 1 Euro erworben.

Die Bf hat der ***W*** in den Jahren 2006 bis 2013 wiederholt Darlehen gewährt. Sicherheiten wurden nicht vereinbart. Die Bf hat alle Darlehen zur Gänze fremdfinanziert. Rückzahlungen und Zinsenzahlungen durch die ***W*** sind nicht erfolgt. Zum 31.12.2016 sind die Darlehensforderungen mit 1.015.819,91 Euro in der Bilanz der Bf ausgewiesen. Die jeweils neu verbuchten Darlehensforderungen hat die Bf. umgehend zu 90% wertberichtigt.

Die Abgabenbehörde ging davon aus, dass ***X*** wirtschaftlicher Eigentümer der Beteiligung an der ***W*** sei und ihm die Darlehensgewährungen ab dem Jahr 2008 als verdeckte Ausschüttungen zuzurechnen seien. Die Bp hat ertragsteuerlich die Darlehen, die Zinserträge und die Wertberichtigungen nicht anerkannt.

Der steuerliche Vertreter machte hingegen geltend, dass die Beteiligung an der ***W*** Betriebsvermögen der Bf sei und die Leistungsbeziehungen betrieblich veranlasst seien. Leistungsbeziehungen zwischen zwei verschiedenen Steuersubjekten seien aufgrund des Trennungsprinzips steuerlich anzuerkennen.

Die Darlehen im Detail:

7.3.1. Darlehen aus 2006

Sachverhalt:

Das erste Darlehen an die ***W*** über 250.000 Euro vergab die Bf am 30.9.2006. Vereinbart waren vertragsgemäß eine Laufzeit von 5 Jahren, 20 vierteljährliche Raten ab 30.3.2007 und 4% Zinsen sowie Verzugs- und Zinseszinsen von 8%. Sicherheiten wurden nicht vereinbart. Zinsen- und Rückzahlungen sind nicht erfolgt. Zum Zeitpunkt der Darlehensvergabe hielt die Bf - unbestritten im Betriebsvermögen - eine Beteiligung an der ***W*** von 50%. Der

Gesellschafter der Bf, ***Y***, war an der ***W*** nicht beteiligt. Anhaltspunkte dafür, dass die Darlehensvergabe nicht betrieblich, sondern sozietär veranlasst war, liegen nicht vor.

X erwarb am 27.11.2008 die Gesellschaftsanteile (99%) an der Bf. Er fungierte somit zu diesem Zeitpunkt sowohl als Anteilseigner der Bf als auch der ***W*** (mit 25%) sowie als Geschäftsführer beider Gesellschaften.

Zum 31.12.2007 hat die Bf das Darlehen mit 25% und zum 31.12.2008 mit insgesamt 90% wertberichtigt. Eine Mahnung wegen der Nichtbezahlung der Raten ist durch die Bf im November 2008 erfolgt. Die ***W*** gab daraufhin bekannt, den Darlehensverpflichtungen aus wirtschaftlichen Gründen nicht nachkommen zu können. Eine gerichtliche Einforderung nahm die Bf nicht vor. Die Uneinbringlichkeit der Forderung gegenüber der ***W*** im Ausmaß von insgesamt 90% zum 31.12.2008 ist unbestritten. Ein ausdrücklicher Verzicht auf die Darlehensforderung bzw eine Ausbuchung der Forderung erfolgte nicht.

Der angeführte Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage und ist unbestritten.

Die Abgabenbehörde sah betreffend das Darlehen aus dem Jahr 2006 einen Zufluss einer verdeckten Ausschüttung in Höhe von 250.000 Euro an den Gesellschafter ***X*** im Jahr 2008, da er nach der Mahnung im Jahr 2008 auf Einbringungsmaßnahmen verzichtet habe, was einzig mit seiner Gesellschafterstellung zu begründen sei.

Der steuerliche Vertreter wendet sich gegen die Verlagerung des in 2006 gelegenen Zuflusszeitpunktes in das Jahr 2008. Eine Nacherfassung von betrieblichen Vorfällen in späteren Jahren sei nach der Judikatur unzulässig.

Kernfrage ist, ob die im Jahr 2006 (unbestritten) betrieblich veranlasste Darlehensvergabe an die ***W*** im Jahr 2008 als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter der Bf, ***X***, zu beurteilen ist, ob also eine durch das Gesellschafterverhältnis veranlasste Vermögenszuwendung an die ***W***, an der ***X*** im Jahr 2008 eine Beteiligung hielt, erfolgt ist.

Würdigung der Sach- und Rechtslage:

Kommt es zu einer verdeckten Ausschüttung an eine nahestehende Person, werden die verdeckten Ausschüttungen dem – das Naheverhältnis vermittelnden – Gesellschafter als Beteiligungserträge ertragsteuerlich zugerechnet. Die Weiterleitung der als verdeckte Ausschüttung erfassten Kapitalerträge ist aus der Sicht des Anteilsinhabers eine Einkommensverwendung (*Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 8 Tz 257*). Eine gesellschaftsrechtliche Nahebeziehung besteht etwa zwischen dem Anteilsinhaber der vorteilsgewährenden Gesellschaft und einer Kapitalgesellschaft, an der der Anteilsinhaber beteiligt ist.

Ein zuerst steuerlich anzuerkennendes Darlehen kann eine verdeckte Ausschüttung bewirken. Dies wird insbesondere dann anzunehmen sein, wenn es zu einem Erlass der Darlehensforderung kommt. Im Verzicht auf die Rückzahlung bzw der damit verbundenen Abschreibung der Forderung kann eine verdeckte Ausschüttung gelegen sein (*Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 8 Tz 383).

Im Zeitpunkt des (schlüssigen) Verzichts auf die bestehende Forderung kann eine verdeckte Ausschüttung vorliegen (zB indem auf Kündigungs- oder Eintreibungsmöglichkeiten verzichtet wird; VwGH 24.9.2008, 2008/15/0110).

Das Unterbleiben der Einbringungsmaßnahmen kann jedoch nur zu einem Vermögensnachteil für die GmbH und damit steuerlich einer verdeckten Ausschüttung im Ausmaß des gerade dadurch verlorenen Kapitals führen (vgl. *Zorn*, Forderung am Verrechnungskonto oder verdeckte Ausschüttung, SWK 2015, 577f unter Hinweis auf VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066). Verloren kann nur der werthaltige Teil der Forderung sein (BFG 18.10.2017, RV/2101564/2016).

Im vorliegenden Fall ist aufgrund der Teilwertabschreibung von insgesamt 90% davon auszugehen, dass im Jahr 2008 nur mehr 10% der Darlehensforderung werthaltig war. Der Darlehensvertrag vom 30.9.2006 sah für den Fall des Zahlungsverzuges keine Kündigungsmöglichkeit, sondern lediglich die Vorschreibung von Verzugszinsen vor.

Die Abgabenbehörde legte weder im Außenprüfungsbericht vom 24.4.2014 noch in der Stellungnahme vom 25.4.2023 dar, inwiefern Einbringungsmaßnahmen gegenüber der ***W*** fremdüblich und möglich gewesen wären und warum ein Verzicht auf Kündigungs- oder Eintreibungsmöglichkeiten gerade im Jahr 2008 vorgelegen sei.

In Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes und der zitierten Rechtsprechung liegt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts bezüglich der Darlehensforderung aus dem Jahr 2006 über 250.000 Euro im Jahr 2008 keine verdeckte Ausschüttung vor. Lediglich aus einer Teilwertabschreibung der Forderung kann nicht auf einen Forderungsverzicht geschlossen werden.

Der Beschwerde ist daher in diesem Punkt Folge zu geben, zumal sich die belangte Behörde in der Stellungnahme vom 25.4.2023 der Ansicht des Bundesfinanzgerichts angeschlossen hat.

Somit ist die Wertberichtigung der betrieblichen Darlehensforderung im Jahr 2008 anzuerkennen und sind 225.000 Euro (90% von 250.000 Euro) vom - durch die Außenprüfung festgestellten - Betriebsergebnis in Abzug zu bringen. Im Gegenzug sind auf die Darlehensforderung entfallenden Zinserträge dem Betriebsergebnis hinzuzurechnen.

	Darlehen ***W*** + ***C***/**D*** lt. Bp-Bericht	Zinsertrag lt. Bp- Bericht – Gewinnkürzung	Anteiliger Zinsertrag entfallend auf Darlehen von 250.000
2008	443.519,37	33.519,42	+18.894,00
2009	509.761,13	66.241,71	+32.486,64
2010	547.998,30	28.237,17	+12.881,96
2011	668.808,77	37.009,75	+13.834,20
2012	---	---	KSt rechtskräftig
2013	872.129,71	29.500,00	+8.456,31
2014	995.804,25	33.674,54	+8.454,11
2015	1.005.762,29	9.958,04	+2.475,25
2016	1.015.819,91	10.057,62	+2.475,25

7.3.2. Darlehen aus 2008

Sachverhalt:

Ein zweiter Darlehensvertrag zwischen der Bf und der ***W*** über 160.000 Euro zur Anschaffung medizinischer Geräte und zur Ausstattung des Ambulatoriums wurde am 28.11.2008 abgeschlossen. Die Bf vergab damit ein Darlehen an eine Kapitalgesellschaft, an der der Anteilsinhaber (***X***) zu diesem Zeitpunkt beteiligt war (*Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 8 Tz 256), und damit an eine dem Gesellschafter nahestehende Gesellschaft.

Vereinbart war die Zahlung von 20 vierteljährlichen Raten von je 8.000 Euro zuzüglich Zinsen ab 30.3.2009, somit eine Laufzeit von 5 Jahren. Sicherheiten wurden nicht vereinbart. Das Darlehen und die Zinsen wurden zum 31.12.2008 - also bereits vor der Fälligkeit der 1. Rate - zu 90% wertberichtigt.

Vom Darlehensbetrag von 160.000 Euro wurden 100.000 Euro an die Dr. ***C*** & Dr. ***D*** OEG zugezählt, für die vertragsgemäß keine Rückzahlungspflicht bestand. Die ***W*** übernahm gegenüber der Bf für den Gesamtbetrag die Haftung. Die Bf verbuchte

60.000 Euro als Darlehen an die ***W*** und 100.000 Euro als Darlehen an die Dr. ***C*** & Dr. ***D*** OEG. Letzteres wurde im Jahr 2011 auf die ***W*** umgebucht. Laut Darlehensvertrag bestand jedoch nur mit der ***W*** ein Vertragsverhältnis und nur dieser gegenüber eine Forderung (von 160.000 Euro plus Zinsen).

Überdies sind folgende Umstände zu berücksichtigen:

- Die ***W*** teilte schon vor der Darlehensvergabe mit, dass sie aus wirtschaftlichen Gründen den Verpflichtungen aus dem ersten Darlehen aus 2006 nicht nachkommen könne.
- Sie erzielte hohe jährliche Verluste (Einkünfte von -448.019,36 Euro im Jahr 2007, von -414.699,76 Euro im Jahr 2008, von -318.284,98 Euro im Jahr 2009).
- Die Waldklinik war im Jahr 2008 auch nicht in der Lage, die Leasingraten für die medizinischen Geräte zu begleichen. Aus der Bezahlung dieser Leasingraten durch die Bf und der Weiterverrechnung an die ***W*** mit 28.11.2008 entstand eine weitere Forderung von rund 150.000 Euro gegenüber der ***W***, welche ebenfalls umgehend wertberichtigt wurde (siehe unten Pkt. Übernahme der Leasingverträge).
- Nach Auskunft des Gesellschafter-Geschäftsführers im Rahmen der Außenprüfung wurden im Jahr 2008 wegen der Insolvenzgefahr keine Einbringungsmaßnahmen gegenüber der ***W*** gesetzt.

Würdigung der Sach- und Rechtslage:

Bei dem vorliegenden Sachverhalt war eine ausreichende Bonität der ***W*** – wie auch ihres Gesellschafters ***X*** - schon bei der Darlehensvergabe am 28.11.2008 nicht gegeben. Der Abgabenbehörde ist daher zuzustimmen, dass im Zeitpunkt der Zuwendung von 160.000 Euro wegen absehbarer Uneinbringlichkeit eine Rückzahlung von Vorneherein nicht zu erwarten war. Die Bf hat der von der Betriebsprüfung festgestellten mangelnden Bonität der ***W*** nicht widersprochen.

Es erfolgten auch tatsächlich keinerlei Rückzahlungen durch die ***W***. Dazu kommt, dass bei der Darlehensvergabe keine Sicherheiten vereinbart wurden. Im Vermögen der Bf ist keine durchsetzbare Forderung an die Stelle des ausgezahlten Betrages getreten.

Infolge des Trennungsprinzips zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber bzw diesem Nahestehenden sind Darlehensgewährungen mit steuerlicher Wirkung grundsätzlich möglich. Eine Darlehensgewährung zu unangemessenen Bedingungen kann aber eine verdeckte Ausschüttung begründen.

Ob verdeckte Ausschüttungen anzunehmen sind, hängt von der Ernstlichkeit der Rückzahlungsabsicht hinsichtlich der von der Gesellschaft empfangenen Beträge ab. 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).

Zentrales Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Zuwendung eines Vermögensvorteils, was anhand eines Fremdvergleichs ermittelt wird und nach den Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu beurteilen ist (*Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 8 Tz 275ff).

So ist etwa die Darlehensgewährung an eine nahestehende insolvenzbedrohte Gesellschaft bei Unmöglichkeit der Rückzahlung bereits bei Zuzählung eine verdeckte Ausschüttung (*Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock*, Anhang zu § 8 KStG Rz 76)

Eine verdeckte Ausschüttung kann vorliegen, wenn eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person aus im Gesellschaftsverhältnis liegenden Gründen ein ungesichertes Darlehen gegeben hat und sie die Darlehensforderung in der Folge auf einen niedrigeren Teilwert abschreiben muss (BFH 14.7.2004, I R 16/03, BStBl II 2004, 1010; BFH 7.3.2007, I R 45/06).

Bei der Zuwendung der Geldmittel an die ***W*** lag ein fremdunüblicher Vorgang vor, da ***X*** als Geschäftsführer der Bf unter den gegebenen Umständen an einen fremden Dritten kein Darlehen vergeben hätte, zumal die Bf selbst einen Bankkredit aufnehmen musste. Bei Fehlen von Kreditsicherheiten wäre ein fremder Dritter nicht zu einer Geldhingabe in beträchtlicher Höhe bereit gewesen.

Eine betriebliche Veranlassung der Darlehenshingabe wurde vom steuerlichen Vertreter zwar behauptet, aber nicht näher erläutert. Eine betriebliche Veranlassung ist nach der Aktenlage aus den dargestellten Umständen nicht erkennbar und nicht glaubwürdig.

Die Zuwendung erfolgte vielmehr rein aus gesellschaftsrechtlichen Überlegungen. Der Gesellschafter der Bf hatte als Anteilseigner sowie als Geschäftsführer der ***W*** Interesse an der Sicherung ihres Fortbestands, da evident ist, dass die Darlehensgewährungen nur der Fortführung der ***W*** gedient haben.

Es ist von einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter im Jahr 2008 auszugehen, wobei der Vorteilsempfänger eine dem Gesellschafter nahestehende Person ist. Die personelle Verflechtung und die Fremdunüblichkeit lassen auf eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Bf schließen.

Soweit nach der Literaturmeinung (siehe *Achatz/ Kirchmayr*, KStG, § 8 Tz 253), eine Vorteilsgewährung an eine nahestehende Person nicht als verdeckte Ausschüttung zu erfassen ist, wenn die Zuwendung an den Anteilsinhaber selbst zu keiner verdeckten Ausschüttung führen würde, ist festzuhalten, dass auch dem Gesellschafter selbst im Zeitpunkt der Mittelzuwendungen an die ***W*** keine ausreichende Bonität zukam (siehe oben Pkt.

Verrechnungskonten Gesellschafter und Geschäftsführer). Auch die Zuwendung an ***X*** selbst würde daher zu einer verdeckten Ausschüttung führen.

Der Vollständigkeit ist anzumerken, dass sich an der rechtlichen Beurteilung nichts ändert, auch wenn ein Teilbetrag des Darlehens von 100.000 Euro an die Dr. ***C*** & Dr. ***D*** OEG weitergegeben wurde. Der strittige Darlehensvertrag über insgesamt 160.000 Euro wurde ausschließlich mit der ***W*** abgeschlossen. Die Forderung der Bf bestand nur gegenüber der ***W***.

Im Bereich der Körperschaftsteuer hat die Außenprüfung zu Recht das Darlehen vom 28.11.2008 nicht anerkannt und die auf das Darlehen entfallenden Zinserträge vom Betriebsergebnis in Abzug gebracht. Dies betrifft die Zinserträge 2008 und alle streitgegenständlichen Folgejahre. Die von der Bf vorgenommene Wertberichtigung des Darlehens zum 31.12.2008 ist ebenfalls nicht anzuerkennen.

Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008 war in diesem Punkt abzuweisen.

7.3.3. Darlehen 2010 - 2015

Sachverhalt:

Im Zeitpunkt der weiteren Vergabe von Geldmitteln an die ***W*** war die Bf an dieser Gesellschaft zu 50% beteiligt. ***X*** war hingegen nicht mehr Gesellschafter der ***W***, er hielt aber weiterhin seine Beteiligung an der Bf.

Am 1.10.2010 hat die Bf den am 28.11.2008 mit der ***W*** abgeschlossenen Darlehensvertrag um 10.000 Euro aufgestockt, am 31.8.2011 sowie am 14.11.2011 wurden der ***W*** insgesamt weitere 84.058,53 Euro zugezählt. In den Folgejahren hat die Bf wiederholt Beträge auf dem Darlehenskonto ***W*** verbucht: 19.460 Euro (2012), 125.000 Euro und 6.250 Euro (2013), 90.000 Euro (2014) und 35.000 Euro (2015). Zum 31.12.2016 beliefen sich die verbuchten Forderungen der Bf aus den Darlehen auf insgesamt über 1.000.000 Euro (inklusive der Darlehen aus 2006 und 2008). Schriftliche Verträge konnte die Bf dazu nicht vorweisen. Die Bf finanzierte alle Zuwendungen mittels Bankkrediten. Sicherheiten wurden mit der ***W*** nicht vereinbart und die Bf nahm im Jahr der Auszahlung der Beträge jeweils eine 90%ige Wertberichtigung vor.

Im Jänner 2010 und im Jänner 2011 erfolgten Stundungsersuchen der ***W*** mit der Mitteilung, dass sie den bereits bestehenden Darlehensverpflichtungen aus wirtschaftlichen Gründen nicht nachkommen könne. Die Rückzahlung der Zuwendungen 2010 – 2011 samt Zinsen war mit Ende der Laufzeit des Darlehens aus 2008 – also mit Ende 2013 – vereinbart (siehe Schreiben der Bf vom 24.9.2010 und vom 7.11.2011 betreffend Darlehenserweiterung).

Im Übrigen ist zur wirtschaftlichen Lage der ***W*** festzustellen, dass die Tochtergesellschaft ab 2009 weiterhin hohe jährliche Verluste (im sechsstelligen Bereich) zu verzeichnen hatte. Dazu kommt, dass die ***W*** keinerlei Zahlungen iZm dem Darlehen vom 30.9.2006 über 250.000 Euro sowie dem Darlehen vom 28.11.2008 über 160.000 Euro an die Bf geleistet hat.

Darüber hinaus konnte die ***W*** ab dem Jahr 2008 die Leasingraten für medizinische Geräte nicht mehr entrichten. Die Leasingverträge sowie die Entrichtung der Leasingraten wurden von der Bf übernommen. Daraus ergaben sich laut Bilanz zum 31.12.2009 weitere Forderungen der Bf gegenüber der ***W*** von 355.708,73 Euro, wobei sich der Forderungsstand bis zum 31.12.2011 auf 536.296,25 Euro erhöhte. Dennoch hat die Bf ab 2010 laufend weitere Geldmittel an die ***W*** ausbezahlt.

Würdigung der Sach- und Rechtslage betreffend Körperschaftsteuer 2009 – 2016:

Strittig ist, ob die Zahlungen an die Tochtergesellschaft ***W*** als Darlehen zu qualifizieren sind oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst waren. Die von der Bf vorgenommenen Wertberichtigungen hat die Abgabenbehörde als nicht betrieblich veranlasst gewinnerhöhend aufgelöst. Die Nichtanerkennung der Zinserträge wirkte sich gewinnmindernd aus.

Die Bf hält ab den Jahren 2009 eine Beteiligung von 50% an der ***W***. Die Zuwendungen an die ***W*** stellen daher – anders als im Jahr 2008 - keine Vorteilszuwendungen an einen Anteilsinhaber bzw einen ihm Nahestehenden dar, zumal ***X*** nicht als wirtschaftlicher Eigentümer der Beteiligung an der ***W*** zu qualifizieren ist.

Die Zuwendungen an die ***W*** kommen als verdeckte Einlagen in Betracht.

Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilsinhabern müssen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, 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. Hat die Zuwendungen nach ihrem „inneren Gehalt“ ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis, ist die Leistung - ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung z.B. als Darlehen – als verdeckte Einlage anzusehen (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208).

Die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist im Einzelfall anhand eines Fremdvergleichs unter Berücksichtigung der Kriterien über die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu überprüfen. Es ist dabei auf die geschäftliche Situation des Gesellschafters abzustellen (*Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 8 Tz 63 64).

Unter einer verdeckten Einlage wird nach allgemeiner Rechtsansicht verstanden (*Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG 1988, § 8 Tz 112):

- Vermögenszuführungen von Anteilseignern an eine Körperschaft,
- die im Gesellschaftsverhältnis begründet sind,
- und die in verdeckter Form unter einem anderen zivilrechtlichen Titel (zB Darlehensvertrag) erfolgen.

Darlehen eines Anteilsinhabers an seine Körperschaft werden bei Fremdüblichkeit aufgrund des Trennungsprinzips grundsätzlich mit steuerlicher Wirkung anerkannt.

Bei einem Darlehen des Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft ist aber zu untersuchen, ob betriebliche, dh in unternehmerischer Überlegung begründete wirtschaftliche Interessen, oder private Gründe, dh persönliches Interesse am Bestand der Kapitalgesellschaft, vorliegen (VwGH 12.9.1989, 86/14/0079, UFS 18.9.12, RV/0759-W/10). Ist die Darlehensgewährung gesellschaftsrechtlich veranlasst, liegt eine Einlage bzw „verdecktes Eigenkapital“ vor (*Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 8 Tz 70).

Eine betriebliche Veranlassung der Darlehenshingaben wurde Seitens der Bf nicht dargestellt und ist nach der Aktenlage nicht erkennbar. Die laufenden Zuwendungen dienen dem Interesse der Bf als Anteilseignerin am Bestand ihrer Tochtergesellschaft bzw um der Tochtergesellschaft die Weiterführung des Betriebes zu ermöglichen.

Zur Fremdüblichkeit der Zuwendungen an die ***W*** ist festzuhalten, dass ein nicht beteiligter Dritter der ***W*** angesichts ihrer finanziellen Situation ohne Vereinbarung von Sicherheiten kein Darlehen gewährt hätte, vor allem dann nicht, wenn er zu diesem Zweck selbst hypothekarisch besicherte Fremdmittel – wie im Fall der Bf - aufnehmen muss. Die wiederholte Auszahlung von Geldmitteln an die ***W*** kann nur in der Absicht der Bf, ihrer Tochtergesellschaft societatis causa einen Vorteil zu gewähren, eine Erklärung finden.

Nach den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen der Außenprüfung hätte die ***W*** von fremden Dritten kein Darlehen mehr erhalten. Wie hinsichtlich der Zuwendungen im Jahr 2008 war auch bereits im Zeitpunkt der jeweiligen Auszahlung ab 2009 mit einer Rückzahlung der Darlehensbeträge samt den Zinsen nicht zu rechnen.

Die Bf hat bereits im Jahr 2008 auf eine gerichtliche Eintreibung ihrer Forderungen gegen die ***W*** verzichtet, um den Konkurs der Gesellschaft zu vermeiden. Die wirtschaftliche Lage der ***W*** hat sich in der Folge nicht zum Besseren gewendet.

Als nicht fremdüblich ist auch der Umstand zu bezeichnen, dass die Bf wiederholt Darlehensbeträge verbucht hat, ohne die näheren Darlehensbedingungen schriftlich festzulegen.

Für die „Erweiterungen“ des Darlehens vom 28.11.2008 in den Jahren 2010 und 2011 liegen lediglich schriftliche Bestätigungen der Bf an die ***W*** vor. Für die Zuwendungen der Folgejahre liegt keine schriftliche Dokumentation vor. Ab 2012 hat die Bf die finanziellen Zuwendungen formlos auf dem Darlehenskonto der ***W*** verbucht. Von einem klaren und eindeutigen Inhalt der Darlehensvereinbarungen kann daher keine Rede sein. Ein fremder Gläubiger hätte ohne Abschluss eines schriftlichen Vertrages, der die wesentlichen Bedingungen beinhaltet, kein Darlehen gewährt.

Eine Darlehensgewährung durch einen Gesellschafter bei Überschuldung oder Sanierungsbedürftigkeit der Körperschaft kann eine verdeckte Einlage sein, ebenso die Übernahme von Schulden bzw Aufwendungen durch den Anteilseigner zu Gunsten der Körperschaft (*Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 8 Tz 68).

Steht fest, dass der Gesellschaft im Hinblick auf ihre Vermögens- und Ertragssituation unbestritten kein fremder Dritter ein Darlehen gewährt hätte, spricht allein die mangelnde Marktkonformität bereits für verdecktes Eigenkapital (VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0011). Rückzahlungsmodalitäten fernab des ökonomischen Zeithorizonts oder eine von vornherein unwahrscheinliche Rückzahlung (bspw bei bevorstehender Insolvenz) sprechen gegen die erforderliche Ernsthaftigkeit der Darlehensvereinbarung (*Ressler/Rohm* in WU-KStG³, § 8 Rz 52). All dies ist hier der Fall.

Für mangelnde Fremdüblichkeit spricht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes etwa die Hingabe von Beträgen in ATS - Millionenhöhe ohne schriftliche Rückzahlungsvereinbarung an eine zu diesem Zeitpunkt bereits in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindliche Schuldnerin, ohne die Forderungen durch schriftliche Verträge oder nach außen tretende Sicherstellungen abzusichern (VwGH 27.11.03, 99/15/0083). Kein wirtschaftlich vernünftig denkender Mensch wäre bereit, einer ihm fremden Person ohne attraktiven Ertrag ein riskantes Darlehen zu gewähren (VwGH 26.11.06, 2002/13/0173).

Die Zuwendungen der Jahre 2010 bis 2015 an die ***W*** sind nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als verdeckte Einlagen zu beurteilen.

Auch wenn – wie der steuerliche Vertreter eingewendet hat - nach der Judikatur des VwGH ein Gesellschafterdarlehen als Ganzes nur unter besonderen Umständen als verdecktes Eigenkapital qualifiziert werden kann, so ist nach dem Gesamtbild der Gegebenheiten, insbesondere der fremdunüblichen Vorgangsweise und dem Kapitalbedarf der Tochtergesellschaft ein solcher Fall gegeben.

Es ist daher hinsichtlich der Zuwendungen an die ***W*** von nicht ernst gemeinten Darlehen auszugehen, die nur zum Schein verbucht wurden. Da die Darlehensforderungen ertragsteuerlich nicht anzuerkennen sind, sind die vorgenommenen Wertberichtigungen zu den Darlehensforderungen ebenso wie die verbuchten Zinserträge mangels betrieblicher Veranlassung ertragsteuerlich nicht zu berücksichtigen.

Auch wenn die Abgabenbehörde die Zuwendungen an die ***W*** ab 2010 – so wie im Jahr 2008 – als verdeckte Ausschüttungen beurteilt hat, sind die ertragsteuerlichen Rechtsfolgen insofern gleich, als auch bei Vorliegen von verdeckten Einlagen Vermögensverschiebungen, die durch das Gesellschafterverhältnis veranlasst sind, außer Acht zu lassen sind (*Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 8 Tz 50).

Angemerkt wird, dass eine Teilwertabschreibung der verdeckten Einlage nicht vorzunehmen ist, da zur amtswegigen Ermittlung des niedrigeren Teilwerts keine Verpflichtung besteht (VwGH 9.9.2004, 2001/15/0073; VwGH 10.8.05, 2002/13/0037). Der steuerliche Vertreter hat sich in der Stellungnahme vom 11.2.2014, S. 24f, zur Qualifizierung der Darlehen als verdeckte Einlagen geäußert, es wäre aber Sache der Bf gewesen, allenfalls eine Teilwertabschreibung geltend zu machen. Dies ist nicht geschehen.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2009 – 2011 und 2013 - 2016 war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Was die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2012 – 2016 betrifft, flossen die Zuwendungen in diesen Jahren an eine Tochtergesellschaft der Bf. Vorteilszuwendungen bzw. verdeckte Ausschüttungen der Bf an einen Anteilsinhaber bzw eine ihm nahestehende Gesellschaft liegen damit nicht vor. Den Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2012 – 2016 ist mangels verdeckter Ausschüttungen an einen Gesellschafter bzw ihm Nahestehenden in diesem Punkt Folge zu geben.

7.4. Übernahme der Leasingverträge der *W*****

Sachverhalt:

Mit den im Jahr 2006 abgeschlossenen Leasingverträgen hat die ***W*** medizinische Geräte im Wert von insgesamt 578.585,52 Euro netto von der ***1*** GmbH geleast. Da die ***W*** in der Folge die Leasingraten nicht mehr begleichen konnte, nahm die Bf im Jahr 2008 einen Schuldeintritt in die bestehenden Mobilienleasingverträge vor. Laut Buchhaltung hat die Bf die Leasingraten für Jänner - Dezember 2008 am 30.11.2008 in Höhe von 150.068,04 Euro an die ***1*** GmbH überwiesen und mit Rechnung datiert mit 28.11.2008 an die ***W*** erstmalig weiterverrechnet. Zu diesem Zeitpunkt war ***X*** mit 25% an der ***W*** beteiligt, ab 27.11.2008 war er gleichzeitig Gesellschafter der Bf.

Mit 1.1.2009 hat ***X*** seine Beteiligung an der ***W*** an die Bf abgetreten. In den Jahren 2009 – 2011 hat die Bf weiterhin die Leasingraten an die Leasinggesellschaft entrichtet und an die ***W*** weiterverrechnet.

Die ***W*** hat für die weiterverrechneten Leasingraten keinerlei Zahlungen an die Bf geleistet, dennoch hat die Bf weder Mahnungen noch Einbringungsmaßnahmen in die Wege geleitet. Die Bf hat die übernommenen Leasingraten zur Gänze fremdfinanziert. Sie hat die aus den Leasingraten resultierenden Forderungen gegenüber der ***W*** jeweils im Jahr des Entstehens zu 90% wertberichtigt. In diesem Zusammenhang wird auch auf die Feststellungen zu Punkt 7.3. „Darlehen an die ***W***“ verwiesen, insbesondere auf die wirtschaftliche Situation der ***W***.

Dieser Sachverhalt wurde Seitens der Bf nicht bestritten.

7.4.1. Schuldeintritt in die Leasingverträge im Jahr 2008:

Würdigung der Sach- und Rechtslage:

Der konkrete Zeitpunkt der vertraglichen Schuldübernahme durch die Bf ist aus der Aktenlage nicht feststellbar, das Ergänzungsersuchen des Gerichts vom 13.1.2023 hat die Bf nicht beantwortet. Es ist aber davon auszugehen, dass die Vereinbarungen mit der Leasinggesellschaft in engem zeitlichen Zusammenhang mit der ersten Überweisung von Leasingraten an die Leasinggesellschaft am 30.11.2008 abgeschlossen wurden, und auch in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Übernahme der Gesellschafterstellung an der Bf durch ***X*** am 27.11.2008 erfolgte.

Die Bf hat einen Schuldeintritt zu Gunsten einer Gesellschaft vorgenommen, an der der Gesellschafter der Bf eine Beteiligung hielt. Daran ändert der Einwand des steuerlichen Vertreters, dass die ***1*** GmbH ein fremder Dritter sei, nichts.

Bei dem vorliegenden Sachverhalt kann der Feststellung im Bericht über die Außenprüfung vom 24.4.2014, dass bereits bei der Übernahme der Leasingverträge von der Uneinbringlichkeit der an die ***W*** weiterverrechneten Leasingraten auszugehen war, nicht entgegengetreten werden. Dem Geschäftsführer der Bf, der auch Geschäftsführer der ***W*** war, war deren schlechte wirtschaftliche Lage bekannt. Es erfolgten auch tatsächlich keinerlei Zahlungen der ***W***. Die Einbuchung von Forderungen gegenüber der ***W*** ist nur zum Schein erfolgt. Die Forderungen waren nicht werthaltig.

Zur Frage der Fremdüblichkeit der Übernahme der Leasingraten ist festzuhalten, dass ein nicht beteiligter Dritter angesichts der finanziellen Situation der ***W*** ohne Vereinbarung von Sicherheiten nicht zu einer Schuldübernahme bereit gewesen wäre; vor allem dann nicht, wenn er zur Finanzierung der Leasingraten selbst Fremdmittel verbunden mit

Zinsaufwendungen aufnehmen und Liegenschaften des Umlaufvermögens zur Sicherstellung verpfänden muss.

Nach den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen der Außenprüfung hätte die ***W*** von fremden Dritten kein Darlehen mehr erhalten.

Es liegt im Jahr 2008 nicht eine betrieblich, sondern eine sozietär veranlasste Kostenübernahme für eine dem Anteilseigner nahestehende Gesellschaft vor. Ein betriebliches Interesse hat die Bf nicht aufgezeigt. Gegen eine betriebliche Veranlassung spricht auch, dass die Bf die geleasteten medizinischen Geräte nach Beendigung des Leasingvertrages angekauft hat, und der ***W*** ohne Verrechnung eines Entgelts zur Verfügung gestellt hat.

Die Schuldübernahme der Körperschaft zugunsten des Anteilsinhabers ist bei Fehlen einer betrieblichen Veranlassung verdeckte Ausschüttung (vgl. *Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG 1988, Anhang zu § 8 KStG Rz 322 „Schuldübernahme“, mwN.). Das gleiche muss für eine Schuldübernahme zugunsten einer Gesellschaft gelten, die dem Anteilsinhaber nahesteht. Maßgeblich ist der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen unangemessener Rechtsbeziehung und Gesellschafterstellung.

Es wird der Beurteilung des Finanzamtes gefolgt, dass die Übernahme der Leasingraten als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren ist.

Ertragsteuerlich wurden daher mangels betrieblicher Veranlassung die buchhalterischen Vorgänge iZm der Übernahme der Leasingraten im Zuge der Außenprüfung zu Recht rückgängig gemacht. Einwendungen gegen die rechnerische Darstellung im Bericht über die Außenprüfung wurden Seitens der Bf nicht erhoben.

Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 2008 war im Punkt Übernahme der Leasingverträge abzuweisen.

7.4.2. Übernahme der Leasingraten 2009 – 2011:

Würdigung der Sach- und Rechtslage:

Mit 1.1.2009 hat ***X*** seine Gesellschafterstellung an der ***W*** wieder an die Bf abgetreten. In den Jahren 2009 – 2011 hat die Bf weiterhin die Leasingraten an die Leasinggesellschaft entrichtet und an die ***W*** weiterverrechnet. Nach den oben getroffenen Feststellungen fehlt der Übernahme der Leasingraten eine betriebliche Veranlassung und ist als fremdunüblich zu bezeichnen.

Wie bei den Darlehen an die ***W*** ist ab 2009 nicht von verdeckten Ausschüttungen an den Gesellschafter der Bf auszugehen. Die Übernahme der Leasingraten in den Jahren 2009 -

2011 ist vielmehr als verdeckte Einlage der Bf in ihre Tochtergesellschaft ***W*** zu qualifizieren.

Die Entrichtung der Leasingraten für die medizinische Ausstattung diene dem Interesse der Bf als Anteilseignerin am Bestand ihrer Tochtergesellschaft bzw um der Tochtergesellschaft die Weiterführung des Betriebes zu ermöglichen. Wie bei den als Darlehen bezeichneten Zuwendungen bestand die Absicht der Bf, der Tochtergesellschaft aus gesellschaftsrechtlichen Gründen einen Vorteil zukommen zu lassen. Mit einer Begleichung der Forderungen aus den weiterverrechneten Leasingraten durch die ***W*** war zu keinem Zeitpunkt zu rechnen. Die Verbuchung der Forderungen erfolgte nur zum Schein. Ergänzend wird auf die Ausführungen zu den als verdeckte Einlagen beurteilte Darlehen unter Pkt. 7.3.3. verwiesen.

Die Leistungen zugunsten der ***W*** sind als verdeckte Einlage zu betrachten und auf die Beteiligung zu aktivieren. Wenngleich im Rahmen der Außenprüfung die Übernahme der Leasingraten als verdeckte Ausschüttungen beurteilt wurde, gilt auch bei einer Qualifizierung als verdeckte Einlagen, dass nicht betrieblich veranlasste Vermögensverschiebungen - unabhängig von der Betriebsvermögeenseigenschaft der Beteiligung - einkommensneutral sind.

Ertragsteuerlich wird daher der Außenprüfung gefolgt, wonach die buchhalterischen Vorgänge iZm der Übernahme der Leasingraten nicht anerkannt wurden. Einwendungen gegen die rechnerische Darstellung im Bericht über die Außenprüfung wurden vom steuerlichen Vertreter nicht erhoben.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2009 – 2011 war daher in diesem Punkt abzuweisen.

8. Umsatzsteuer

8.1. Umsatzsteuer 2008 – 2011 Leasing

Die Bf hat für die von ihr bezahlten Leasingraten in den Jahren 2008 – 2011 den Abzug der Vorsteuer geltend gemacht. Sie hat ihrerseits für die an die ***W*** weiterverrechneten Leasingraten Umsatzsteuer in Rechnung gestellt.

Der steuerliche Vertreter hat gegen die Vorgangsweise der Abgabenbehörde im Bereich der umsatzsteuerlichen Beurteilung keine gesonderten Einwendungen getätigt.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Eine betriebliche Veranlassung der Übernahme der Leasingraten konnte nicht festgestellt werden (siehe oben Pkt. 7.4.). Damit wurde keine Leistung für das Unternehmen der Bf iSd § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ausgeführt. Das Finanzamt hat daher zu Recht die für den Leasingaufwand geltend gemachte Vorsteuer nicht anerkannt.

§ 11 Abs. 12 UStG 1994 bestimmt:

Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt.

Die Bf schuldet die in den Rechnungen an die ***W*** ausgewiesene Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994.

Die Beschwerde betreffend die Umsatzsteuerbescheide 2008 – 2011 war daher abzuweisen.

8.2. Umsatzsteuer 2016:

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2016 gesondert mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 20.4.2023 zu RV/7102708/2018 erledigt wurde.

9. Berechnung der Einkünfte

	Einkünfte lt. angefocht. Bescheiden	Lt. BFG Pkt. 7.3.1. (Darlehen aus 2006)	Pkt. 7.2. (Beteiligung)	Einkünfte neu
2008	558.224,48	-206.106,00		352.118,48
2009	-86.864,38	+32.486,64	+2,00	-54.375,74
2010	-71.448,20	+12.881,96		-58.566,24
2011	-59.855,96	+13.834,20		-46.021,76
2013	2.159.606,48	+8.456,31		2.168.062,79
2014	25.418,44	+8.454,11		33.872,55
2015	28.022,68	+2.475,25		30.497,93

2016	-9.127,88	+2.475,25		-6.652,63
------	-----------	-----------	--	-----------

10. Körperschaftsteuer

Verlustabzüge für 2013:

2009	-54.375,74
2010	-58.566,24
2011	-46.021,76
2012	-66.396,69
Summe	-225.360,43

Berechnung Körperschaftsteuer:

	Einkünfte neu	Verlustvortrag	Einkommen	KSt 25% bzw Mikö	Einbeh. Steuerbeträge/ anrechenbare Mikö
2008	352.118,48		352.118,48	88.029,62	-211,15
2009	-54.375,74		0,00	1.750,00	
2010	-58.566,24		0,00	1.750,00	
2011	-46.021,76		0,00	1.750,00	
2013	2.168.062,79	-225.360,43	1.942.702,36	485.675,59	-7.000,41
2014	33.872,55		33.872,55	8.468,14	
2015	30.497,93		30.497,93	7.624,48	
2016	-6.652,63		0,00	1.750,00	

Fortsetzung Berechnung:

	Körperschaftsteuer, gerundet
2008	87.818,00
2009	1.750,00
2010	1.750,00
2011	1.750,00
2013	478.675,00
2014	8.468,00
2015	7.624,00
2016	1.750,00

11. Kapitalertragsteuer

Aufgrund der Feststellungen zur Körperschaftsteuer sind an ***X*** als Gesellschafter der Bf in den Jahren 2012 – 2016 verdeckte Ausschüttungen zugeflossen.

Der Beschwerde betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2012 – 2015 ist insofern teilweise Folge zu geben, da aus den Darlehen an die ***W*** in diesen Jahren – wie oben ausgeführt - keine verdeckten Ausschüttungen resultieren (siehe oben Pkt. 7.3.3.).

Im Jahr 2016 hat die Bf kein Darlehen an die ***W*** verbucht. Der angefochtene Haftungsbescheid ist somit nicht abzuändern. Die Beschwerde betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2016 ist daher abzuweisen.

	2012	2013	2014	2015	2016
Verd. Ausschüttung, lt. Bp	68.984,69	201.972,52	139.059,61	55.570,94	11.392,86
Darlehen ***W***, Pkt. 7.3.3.	-19.460,61	-131.250,00	-90.000,00	-35.000,00	0,00

Verd. Ausschüttung, neu	49.524,08	70.722,52	49.059,61	20.570,94	11.392,86
33,33% KEST	16.506,38	23.571,82	16.351,57	6.856,29	4.321,31

Zur Unzulässigkeit der 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.

Wien, am 17. Mai 2023