

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht durch den ***Einzelrichter*** über die Beschwerde der ***Bf-GmbH***, ***Bf-Adr***, vertreten durch die Gunda Eisner Steuerberatung GmbH, Dechant Thaller-Straße 37, 8430 Leibnitz, vom 30.04.2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 16.04.2019 betreffend Körperschaftsteuer 2014 zu Recht erkannt:

Die Bescheidbeschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine mit Erklärung vom 05.05.2009 errichtete Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit dem im Firmenbuch eingetragenen Geschäftszweig "Versicherungsmakler". Als Gesellschafterin ist ***A*** ***X*** im Firmenbuch eingetragen. Als Geschäftsführerin war in den Streitjahren ***A*** ***X*** im Firmenbuch eingetragen (ab 16.04.2020: ***B*** ***X***, der Ehemann von ***A*** ***X***).

Die Beschwerdeführerin erklärte für die Jahre 2013 bis 2016 folgende (weitgehend steuerbefreite) Gesamtbeträge der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen):

Jahr	2013	2014	2015	2016
Betrag	570.665,52 €	832.795,97 €	395.521,96 €	504.558,01 €

Die Beschwerdeführerin verbuchte mit Buchungsdatum 31.12.2014 auf dem Aufwandskonto 7800 mit der Bezeichnung "Schadensfälle" den Betrag von 99.439,48 € mit dem Text

"Ausb.***Y*** aus 2009+2010" (Gegenkonto 2305 mit der Bezeichnung "Forderung ***Y***"; OZ 47 = OZ 74).

Dr. *** ***Y*** ist der Sohn des Halbbruders (somit Neffe) von ***B*** ***X***.

Verfahrensablauf:

Außenprüfung

Mit **Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 24.08.2018 (OZ 22)** führte die Abgabenbehörde bei der Beschwerdeführerin eine Außenprüfung ua. betreffend Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für 2014 bis 2016 durch. Dabei traf die Prüferin die hier strittige Feststellung, dass die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Abschreibung der Forderung an Dr. *** ***Y*** im Jahresabschluss 2014 eine verdeckte Ausschüttung bewirkt habe (unstrittig ist die Feststellung, dass der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage im Zusammenhang mit der bestehenden Verrechnungskontoforderung an ***B*** ***X***, damals Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin, fremdübliche Zinsen hinzuzurechnen sind).

Bei der Außenprüfung legte die Beschwerdeführerin eine handschriftlich quitierte Aufstellung mit der Bezeichnung "**** diverse Zahlungen 2009" (OZ 58/3) mit verzeichneten Beträgen in einer angeführten Gesamtsumme von 54.750,08 € und eine handschriftlich quitierte Aufstellung mit der Bezeichnung "****" (OZ 58/4) mit verzeichneten Beträgen in einer angeführten Gesamtsumme von 44.689,40 € vor.

Aufstellung "**** diverse Zahlungen 2009":

09.01.2009		€ 171,00	anmeldung nissan
		€ 72,00	mautvignette
			versicherung
		€ 975,76	***W***
15.01.2009		€ 1.500,00	acto privat
15.01.2009		€ 56,00	tanken
26.01.2009		€ 1.000,00	*** + privat
27.01.2009		€ 1.500,00	acto privat
15.02.2009		€ 2.205,17	ra-kammer
04.03.2009		€ 1.000,00	*** + privat

18.03.2009		€ 1.000,00	privat
		€ 500,00	privat
31.03.2009		€ 2.000,00	*** + priva
07.04.2009		€ 67,00	druckerpatronen
17.04.2009		€53,00	tanken
15.04.2009		€ 103,00	***W***
23.04.2009		€ 300,00	privat
29.04.2009		€ 100,00	privat
		€ 600,00	anhänger
01.05.2009		€ 200,00	privat
04.05.2009		€ 500,00	privat
17.05.2009		€ 500,00	privat
22.05.2009		€ 2.000,00	privat
27.05.2009		€276,57	*** vers. ***
26.05.2009		€791,00	miete ***
08.06.2009		€ 352,46	RB vers.gm
26.06.2009		€ 476,23	***
26.06.2010		€ 3.800,00	rb
15.07.2010		€ 4.000,00	rb
10.08.2010		€ 400,00	privat
12.08.2010		€ 3.400,00	rb
05.09.2010		€ 4.000,00	rb
25.10.2009		€ 500,00	privat
30.10.2009		€ 3.000,00	privat
02.11.2009		€ 166,97	***W***

04.11.2009		€ 2.000,00	privat
15.11.2009		€ 500,00	privat
20.11.2009		€ 500,00	privat
25.11.2009		€ 3.000,00	privat
05.12.2009		€ 200,00	privat
07.12.2009		€ 4.000,00	privat
17.12.2009		€ 1.000,00	privat
01.12.2009		€ 5.983,92	nissan RLB

Aufstellung "***":

08.01.2010		€ 4.500,00	privat
21.01.2010		€ 1.000,00	privat
		€ 350,00	privat
		€ 100,00	privat
08.02.2010		€ 5.000,00	privat
16.02.2010		€ 84,92	div.taxifahrten
23.02.2010		€ 2.694,00,	ra ***
05.03.2010		€ 3.300,00	privat
08.03.2010		€ 1.000,00	privat
22.03.2010		€ 200,00	privat
23.03.2010		€ 2.000,00	privat
08.04.2010		€ 5.000,00	privat
30.04.2010		€ 200,00	privat
28.05.2010		€ 200,00	privat
31.05.2009		€ 176,67	anhänger
01.06.2009		€ 918,74	***

14.06.2010		€ 4.000,00	privat
15.06.2010		€ 9.093,00	fa-abschlagszahlg.
24.06.2009		€ 923,81	telekom
05.07.2010		€ 468,26	unfallvers. ***
16.07.2010		€ 300,00	privat
16.07.2010		€ 30,00	tanken
19.07.2010		€ 3.150,00	***

Laut der **Niederschrift mit ***B*** ***X*** vom 28.11.2018 (OZ 58)** habe es keine schriftliche Vereinbarung gegeben. Er habe ihn rechtlich beraten in Sachen *****Versicherung***** und Agenturgründung. Sie hätten nicht einmal eine Courtage mit der *****Versicherung*****. Die Aufstellung, die vorgelegt worden sei, sei von Dr. ***** ***Y***** erstellt. Er habe bisher im Betrieb noch keine Unterlagen dazu gefunden (Seite 1).

Laut der **Niederschrift mit ***B*** ***X*** vom 21.12.2018 (OZ 59)** sei die Forderung so entstanden, dass angedacht gewesen sei, im Zuge der Gründung der Versicherungsmaklerei sich an einer neu zu gründenden Rechtsanwaltskanzlei des Dr. ***** ***Y***** zu beteiligen. Den Auftrag dazu habe ihm seine Ehefrau gegeben (mündlich). Dr. ***** ***Y***** hätte finanzielle Verpflichtungen gehabt, die im Zuge der Gründung der Kanzlei entstanden seien. Gegenüber der Kammer der Rechtsanwälte hätte er nachweisen müssen, dass er schuldenfrei sei, um die "Lizenz" zu erhalten. Die Zahlungen seien die Vorleistungen für die Erlangung der Zulassung von Dr. ***** ***Y***** als Rechtsanwalt (Seite 2). Es gebe keine schriftliche Vereinbarung, da er zu dem Zeitpunkt noch keine Zulassung gehabt hätte und das Beteiligungsgeschäft noch nicht spruchreif gewesen sei. Da die Anwaltskanzlei nie eröffnet worden sei, hätten sie ihren Beteiligungskauf nicht durchsetzen können. Die Forderung sei nicht besichert gewesen. Wenn er gefragt werde, welche Maßnahmen er gesetzt habe, um die Forderung wieder einzubringen, gebe er an, Dr. ***** ***Y***** sei mündlich, telefonisch, persönlich aufgefordert worden. Er habe auf die Einschaltung eines Anwaltes verzichtet. Es habe sich im Jahr 2015 herausgestellt, dass es unmöglich sei, die Forderung einzutreiben. Wenn er gefragt werde, ob es dazu Unterlagen gebe, gebe er an, 2009 und 2010 habe es dazu etwas gegeben, aber die Unterlagen gebe es jetzt nicht mehr. Wenn er gefragt werde, wie die Beträge aus der Aufstellung ausbezahlt worden seien (bar/unbar) bzw. über welches Konto, so gebe er an, dass die Gesellschaft Zahlungen für die Erlangung der Anwaltslizenz getätigt habe. Wie Dr. ***** ***Y***** diese verwendet habe, könne er nicht sagen. Ich wisse nicht mehr genau, wie die Beträge ausbezahlt worden seien (Seite 3).

Laut **Niederschrift mit ***A*** ***X*** vom 13.02.2019 (OZ 61 = OZ 77)** sei die Forderung so entstanden, dass es die Idee gewesen sei, sich an einer zukünftigen Rechtsanwaltskanzlei von Dr. ***Y*** zu beteiligen. Da er die "Lizenz" nicht erhalten habe, sei diese Beteiligung nicht zustande gekommen. Wenn sie gefragt werde, welche Vereinbarung es mit Dr. ***Y*** gegeben habe, gebe sie an, dass das im Detail nicht besprochen gewesen sei. Dazu habe es keine konkreten Vereinbarungen gegeben. Es sei nicht schriftlich festgehalten worden. Die Forderung sei nicht besichert worden (Seite 2). Wenn sie gefragt werde, welche Maßnahmen sie gesetzt habe, um die Forderung wieder einzubringen, gebe sie an, es seien lediglich mündliche Maßnahmen von ***B*** ***X*** gesetzt worden, um diese offene Forderung einzutreiben (Seite 2-3). Wenn sie gefragt werde, ob es dazu Unterlagen gebe, gebe sie an, dass es dazu keine Unterlagen gebe. Wenn er gefragt werde, wie die Beträge aus der Aufstellung ausbezahlt worden seien (bar/unbar) bzw. über welches Konto, gebe sie an, es sei teilweise bar und teilweise unbar ausbezahlt worden. Das genaue Verhältnis könne sie nicht sagen (Seite 3).

Bescheid

Unter Berücksichtigung der beiden genannten Feststellungen setzte die Abgabenbehörde mit **Bescheid vom 10.04.2019 (OZ 7)** bei der Beschwerdeführerin im wiederaufgenommenen Verfahren die Körperschaftsteuer 2014 mit 68.632 € (Nachforderung: 42.498 €) fest.

Mit **Bescheid vom 16.04.2019** hob die Abgabenbehörde gemäß § 299 BAO den Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 10.04.2019 auf und setzte die Körperschaftsteuer 2014 mit 52.302 € (Gutschrift: 16.330 €) fest (OZ 8).

Übersicht über die körperschaftsteuerlichen Hinzurechnungen:

	2014
Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor AP	285.596,04 €
Schadensfall ***Y***	99.439,48 €
Zinsen für Darlehen an ***B*** ***X***	5.234,09 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bescheid	390.269,61 €

Im **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 12.04.2019 (OZ 34)** begründete die Abgabenbehörde ihre Feststellungen im Wesentlichen damit, dass der Prüferin keine schriftlichen Aufforderungen (über Eintreibungsversuche) per Mail oder per Post hätten vorgelegt werden können. Es sei nicht nachweisbar, ob und in welcher Intensität die

Eintreibung betrieben worden sei. Auf die Einschaltung eines Anwaltes habe die Beschwerdeführerin verzichtet. Nicht einmal der Versuch, diese Schulden mittels einer Ratenzahlung einzubringen, sei von Seiten der Beschwerdeführerin unternommen worden, obwohl Dr. *** **Y*** seit 2013 über Einkünfte verfüge. Das Gewähren dieser Geldmittel als Vorleistungen zur Gründung der Rechtsanwaltskanzlei und der darauffolgenden Beteiligung an dieser sei gemäß geltender Praxis und Fremdüblichkeitsgrundsätze an klare nach außen hin in Erscheinung tretenden Verträge, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen, geknüpft. Da diese nur in mündlicher Form abgeschlossen worden seien, hätten sie nach außen hin nicht in Erscheinung treten können. Das Erfordernis klarer, ernsthafter, im Voraus abgeschlossener und die Körperschaft bindender Vereinbarungen als Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung von Vorteilszuwendungen sei in diesem Fall unabdingbar. Noch wichtiger sei zu erwähnen, dass die Beteiligung an einer Rechtsanwaltskanzlei als Privatperson schon auf Grund von berufsrechtlichen Einschränkungen nicht möglich sei. Die Aussage von ***B*** **X*** stelle eine Schutzbehauptung dar, um das Darlehen, das aus rein privaten Motiven gegeben worden sei, zu legitimieren. Dr. *** **Y*** habe diesen Geldbetrag/das Darlehen aus Sicht der Finanzverwaltung allein auf Grund des Naheverhältnisses (Neffe) zu ***A*** **X*** und ***B*** **X*** bekommen. Einer der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Person wäre dieser Geldbetrag ohne einen detaillierten bindenden Vertrag und zusätzlichen Nachweisen wie zum Beispiel einem Businessplan, nicht gewährt worden. Die absolut unübliche Form der Vereinbarung (keine schriftliche Vereinbarung, rein mündlicher Vertrag, keine Besicherung des geborgten Kapitals, Betreuung der Einbringung nur durch persönlichen Kontakt in mündlicher Form) stelle schon für sich die Ernsthaftigkeit in Zweifel. Eine verdeckte Ausschüttung sei anzunehmen. Der Vorteil für den Anteilsinhaber bzw. die dem Anteilsinhaber nahestehende Person sei in Höhe des hingegebenen Geldbetrages in Höhe von 99.439,48 € eindeutig feststellbar. Aufwendungen für fremdunübliche Beziehungen seien für die Gesellschaft steuerlich nicht abzugsfähig und führten zu einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter, die der Kapitalertragsteuer unterliege. Im Jahr 2014 sei die Forderung ausgebucht worden, womit die Schuld gegenüber der Gesellschaft zu 100% erloschen sei, deswegen werde dieser Zeitpunkt als Zufluss angesehen. Die verdeckte Ausschüttung sei im Allgemeinen dem Anteilsinhaber zuzurechnen, selbst wenn sie einer dem Anteilsinhaber nahestehenden (natürlichen oder juristischen) Person zufließe. Fingiert werde dann, dass der Anteilsinhaber den ihm gewährten Vorteil an den Nahestehenden im Sinne einer Einkommensverwendung weiterleite.

Nachträgliche Auskunft

Mit **Schreiben vom 18.04.2019 (OZ 65)** teilte Dr. *** **Y*** der Abgabenbehörde in Beantwortung ihres Auskunftsverlangens vom 30.01.2019 (OZ 60 und 71) mit, dass er von der Beschwerdeführerin weder die genannte noch irgendeine andere Zahlung erhalten habe. Er habe für diese Gesellschaft auch keine Leistungen erbracht. Ihm sei bislang nicht bekannt

gewesen, dass eine derartige Forderung in einer Bilanz der Gesellschaft behauptet werde. Ergänzend gebe er an: ***B*** ***X*** sei der Halbbruder meines Vaters und habe ihm 2009/10 in einer bedrängenden Lebenssituation (Ehescheidung, Einkommensverlust nach Schließung seiner Rechtsanwaltskanzlei) geholfen. Diese Hilfe habe im Wesentlichen in der Zurverfügungstellung eines Autos, eines Mobiltelefons, eines Laptops und der bedarfsweisen Inanspruchnahme seiner Büroinfrastruktur (Kopierer, Fax etc), weiters in der provisions- und kautionsfreien Unterbringung seiner geschiedenen Frau und Kinder in einer seiner Mietwohnungen bestanden. ***B*** ***X*** habe ihm weiters durch Übernahme einer persönlichen Bürgschaft einen Überbrückungskreditrahmen bei seiner Hauptgläubigerin Raiffeisenbank *** ermöglicht. Hierdurch habe er alle laufenden Exekutionen beenden, die angelaufene Zwangsversteigerung des Hauses 8*** O**** * (Hälfteigentum zwischen ihm und seiner geschiedenen Frau) unterbinden und seine finanzielle Situation durch Verkauf des Hauses bereinigen können. Ziel dieser Vorgangsweise sei ursprünglich die Wiedereröffnung seiner Rechtsanwaltskanzlei in Wien gewesen. An dieser hätte in berufsrechtlich erlaubtem Rahmen eine von ***X*** Gesellschaften als beteiligt gelten sollen. Sie hätten auch eine Zusammenarbeit zwischen Rechtsanwaltskanzlei und Versicherungsmaklerei geplant gehabt. Dies habe sich im Folgenden vollständig zerschlagen.

Beschwerde

Mit **Schreiben vom 30.04.2019 (OZ 1)** erhob die Beschwerdeführerin durch ihre Geschäftsführerin ua. die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2014. Zur Begründung wurde vorgebracht, die Darlehensverzinsung sei in der Prüfung nachgeholt worden und entspreche einer fremdüblichen Verzinsung. Die für die geplante Firmengründung und Beteiligung geleistete Zahlungen seien tatsächlich Betriebsausgabe. Eine "Stellungnahme Dr. ***V***" folge. Zu Beginn des Jahres 2009 sei durch die Anfrage von Dr. *** ***Y*** die Idee "lukriert" worden, eine Rechtsberatung GmbH zu gründen, die im Versicherungsgeschäft dringlich erforderlich gewesen wäre. Leider habe dieses Vorhaben nicht den gewünschten Erfolg ausgelöst, sondern habe sich im Laufe der Zeit, bis etwa Mitte 2010, als Fass ohne Boden erwiesen und nur unmäßige Kosten ohne Erfolgsaussicht verursacht. Daraufhin sei das Projekt fallen gelassen und keine Zahlungen mehr getätigt worden. Trotz hoher Zahlungen, die bei der Rechtsanwaltskammer die Anwaltslizenz für Dr. *** ***Y*** wieder hätten ermöglichen sollen, sei diese trotz Erfüllung diverser Auflagen nicht erteilt worden. Ohne Anwaltslizenz sei nicht an die Gründung einer gemeinsamen Firma zu denken gewesen.

Ergänzende Ermittlungen

Mit (fälschlicherweise als Mängelbehebungsauftrag ausgefertigtem) **Schreiben vom 06.06.2019 (OZ 36)** forderte die Abgabenbehörde die Beschwerdeführerin auf, die "Stellungnahme Dr. ***V***" vorzulegen.

Mit **Schreiben vom 24.06.2019 (OZ 37)** übermittelte die Beschwerdeführerin folgende Unterlagen:

- E-Mail vom 08.07.2010 von "****" an "office.stmk@***.at" (OZ 37/2);
- E-Mail vom 09.07.2010 von "****" an "****" mit dem Betreff "WG: Antwort: WG: Pol. 181/24285465 Dr. ***Y****" (OZ 37/3);
- Aufstellung "verhandelbar (mit ***B*** besprechen)" (OZ 37/3);
- Aufstellung "unverhandelbar" (OZ 37/4);
- Schreiben vom 22.05.2009 von Dr. *** ***Y*** an ***Bank***, zH Frau Mag. ***, betreffend "wirtschaftliches Konzept" (OZ 37/6);
- E-Mail vom 25.05.2009 von "****" an "****B*** ***X*** ***B***@***X***.eu" mit dem Betreff "Mag. *** ***Y****" (OZ 37/9);
- Schreiben vom 04.06.2009 von Dr. *** ***Y*** an Dr. *** betreffend "Ihr AZ Realgel6/***Ch/1067" (OZ 37/10);
- Fax vom 22.03.2010 eines mit 18.03.2010 datierten Schreibens von der ***Rechtsanwaltschaft*** an Dr. *** ***Y*** (OZ 37/11);
- Handschriftliche Notiz (OZ 37/12);
- Beleg einer Überweisung von ***B*** ***X*** an Rechtsanwalt Dr. *** (OZ 37/13);
- Bestätigung vom 22.03.2010 der ***Bank*** an Dr. *** ***Y*** (OZ 37/14);
- E-Mail vom 11.04.2010 von "****" an "****" und Cc: "****X*** ***B***" <***B***@***X***.eu> (OZ 15/24);
- Schreiben vom 28.04.2010 von ***, Mahn- und Inkassodienste (OZ 37/16);
- Schreiben vom 11.05.2010 der ***Versicherung*** an Dr. *** ***Y*** betreffend Angebot einer Berufshaftpflichtversicherung (Rechtsanwalt ohne Gebäudeverwaltung) (OZ 37/17);
- Schreiben vom 11.05.2010 der ***Versicherung*** an Dr. *** ***Y*** betreffend Angebot einer Berufshaftpflichtversicherung (Rechtsanwalt ohne Gebäudeverwaltung) (OZ 37/19);
- Schreiben vom 09.06.2010 von Dr. *** an Dr. *** ***Y*** betreffend ausständige ***-Rechnungen (OZ 37/21);
- Schreiben vom 12.05.2010 des Finanzamtes *** an Dr. *** ***Y*** betreffend außergerichtlicher Ausgleich (OZ 37/22);
- E-Mail vom 08.07.2010 von "****Bf****" an "****" und in Blindkopie an "****.***Y***@gmail.com" betreffend Zulassung als Rechtsanwalt (OZ 37/24).

Beschwerdevorentscheidung

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 11.07.2019 (OZ 38)** wies die Abgabenbehörde die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2014 als unbegründet ab.

In der gesonderten **Bescheidbegründung vom 11.07.2019 (OZ 41)** führte die Abgabenbehörde zur Begründung aus, dass zu der geplanten Beteiligung auch im Beschwerdeverfahren keine schriftlichen Vereinbarungen mit Dr. *** ***Y*** hätten vorgelegt werden können. Es sei nirgends schriftlich oder mündlich festgehalten worden, wie die Beteiligung später auszusehen habe. Es sei keine konkrete Gegenleistung vereinbart worden. Diesbezüglich werde auf die Niederschrift mit ***A*** ***X*** verwiesen, in der sie folgendes angeben: "Das war im Detail nicht besprochen. Dazu gab es keine konkreten Vereinbarungen. Es wurde nicht schriftlich festgehalten." Der Geldbetrag sei in keiner Weise besichert worden. Da die Anwaltskanzlei nie eröffnet worden sei, habe der Beteiligungskauf nicht durchgesetzt werden können. Um die Forderung wieder einzubringen, sei Dr. *** ***Y*** mündlich, telefonisch und persönlich dazu aufgefordert worden. Der Betriebsprüfung hätten auch im Beschwerdeverfahren keine schriftlichen Aufforderungen per Mail oder per Post vorgelegt werden können. Von Seiten der Finanzbehörde sei versucht worden, Dr. *** ***Y*** zu dem Sachverhalt in Form eines schriftlichen Auskunftersuchens dazu zu befragen. Dr. *** ***Y*** sei gefragt worden, wofür er das Geld von der Beschwerdeführerin erhalten habe. Dazu gebe er an: "In obiger Angelegenheit habe ich mitzuteilen, dass ich von der [Beschwerdeführerin] weder die genannte noch irgendeine andere Zahlung erhalten habe. Ich habe für diese Gesellschaft auch keine Leistungen erbracht." Er gebe weiter an, dass er Geld von ***B*** ***X*** privat erhalten habe. Gemäß Mängelbehebungsauftrag vom 06.06.2019 seien am 25.06.2019 durch persönliche Abgabe weitere Unterlagen bezüglich "2. Zahlungen auf Grund geplanter Beteiligung von Dr. *** ***Y***" vorgelegt worden. Eine schriftliche "Stellungnahme Dr. ***V***", wie in dem Mängelbehebungsauftrag angefordert, sei nicht in den Unterlagen enthalten. Im Begleitschreiben sei lediglich ein Hinweis auf eine Besprechung mit Dr. ***V*** gemacht worden. Schriftliche Unterlagen zu dieser Besprechung seien der Behörde keine vorgelegt worden. Das Erfordernis klarer, ernsthafter, im Voraus abgeschlossener und die Körperschaft bindender Vereinbarungen als Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung von Vorteilszuwendungen sei in diesem Fall unabdingbar. Eine verdeckte Ausschüttung sei anzunehmen. Durch die Stellungnahme zum Auskunftersuchen von Dr. *** ***Y*** habe sich aus Sicht der Behörde die Annahme einer verdeckten Ausschüttung noch erhärtet, da Dr. *** ***Y*** seinerseits angebe, von der Beschwerdeführerin kein Geld erhalten zu haben (Seite 3). Es sei nicht nachweisbar, ob und in welcher Intensität die Eintreibung betrieben worden sei. Auf die Einschaltung eines Anwaltes habe die Beschwerdeführerin verzichtet. Nicht einmal der Versuch, diese Schulden mittels einer Ratenzahlung einzubringen, sei von Seiten der Beschwerdeführerin unternommen worden, obwohl Dr. ***Y*** seit 2013 über Einkünfte verfüge (Seite 6). Da es sich bei Dr. *** ***Y*** um den Neffen von ***A*** ***X*** und ***B*** ***X*** handle, seien die strengen Maßstäbe für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen bzw. zwischen einer Kapitalgesellschaft und dem Gesellschafter nahestehenden Personen heranzuziehen. Das Gewähren dieser Geldmittel als Vorleistungen zur Gründung der Rechtsanwaltskanzlei und der darauffolgenden Beteiligung an dieser sei gemäß geltender Praxis und Fremdüblichkeitsgrundsätzen an klare nach außen hin in Erscheinung tretenden

Verträge, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen, geknüpft. Da diese nur in mündlicher Form abgeschlossen worden seien, hätten sie sie nach außen hin nicht in Erscheinung treten können. Das Erfordernis klarer, ernsthafter, im Voraus abgeschlossener und die Körperschaft bindender Vereinbarungen als Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung von Vorteilszuwendungen sei in diesem Fall unabdingbar. Noch wichtiger sei zu erwähnen, dass die Beteiligung an einer Rechtsanwaltskanzlei als Privatperson schon auf Grund von berufsrechtlichen Einschränkungen nicht möglich sei. Die Aussage von ***B*** ***X*** stelle eine "Schutzbehauptung" dar, um das Darlehen, das aus rein privaten Motiven gegeben worden sei, zu legitimieren. Dr. ***Y*** habe diesen Geldbetrag/ das Darlehen aus Sicht der Finanzverwaltung allein auf Grund des Naheverhältnisses (Neffe) zu ***A*** ***X*** und ***B*** ***X*** erhalten. Einer der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Person wäre dieser Geldbetrag ohne einen detaillierten bindenden Vertrag und zusätzliche Nachweise wie zum Beispiel einem Businessplan, nicht gewährt worden. Die "absolut" unübliche Form der Vereinbarung (keine schriftliche Vereinbarung, rein mündlicher Vertrag, keine Besicherung des geborgten Kapitals, Betreuung der Einbringung nur durch persönlichen Kontakt in mündlicher Form) stelle schon für sich die Ernsthaftigkeit in Zweifel. Eine verdeckte Ausschüttung sei anzunehmen. Der Vorteil für den Anteilsinhaber bzw. die dem Anteilsinhaber nahestehende Person sei in Höhe des hingegebenen Geldbetrages in Höhe von 99.439,48 € eindeutig feststellbar. Aufwendungen für fremdunübliche Beziehungen seien für die Gesellschaft steuerlich nicht abzugsfähig und führten zu einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter, die der Kapitalertragsteuer unterliege. Im Jahr 2014 sei die Forderung ausgebucht worden, womit die Schuld gegenüber der GmbH zu 100% erloschen sei, deswegen werde dieser Zeitpunkt als Zufluss angesehen. Die verdeckte Ausschüttung sei im Allgemeinen dem Anteilsinhaber zuzurechnen, selbst wenn sie einer dem Anteilsinhaber nahestehenden (natürlichen oder juristischen) Person zufließe. Fingiert werde dann, dass der Anteilsinhaber den ihm gewährten Vorteil an den Nahestehenden im Sinne einer Einkommensverwendung weiterleite (Seite 7).

Vorlageantrag

Mit **Schreiben vom 09.08.2019 (OZ 42)** stellte die Beschwerdeführerin durch ihre Geschäftsführerin gegen diese Beschwerdeentscheidung den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht (Vorlageantrag). Größtenteils wiederholend wurde vorgebracht, dass die für die geplante Firmengründung und Beteiligung geleisteten Zahlungen tatsächlich Betriebsausgabe seien. Die Stellungnahme Dr. ***V*** folge. Zu Beginn des Jahres 2009 sei durch die Anfrage von Dr. ***Y*** die Idee "lukriert" worden, eine Rechtsberatung GmbH zu gründen, die im Versicherungsgeschäft dringlich erforderlich gewesen wäre. Leider habe dieses Vorhaben nicht den gewünschten Erfolg ausgelöst, sondern habe sich im Laufe der Zeit, bis etwa Mitte 2010, als Fass ohne Boden erwiesen und nur unmäßige Kosten ohne Erfolgsaussicht verursacht. Daraufhin sei das Projekt

fallen gelassen und keine Zahlungen mehr getätigt worden. Trotz hoher Zahlungen, die bei der Rechtsanwaltskammer die Anwaltslizenz für Dr. *** **Y*** wieder ermöglichen sollten, sei diese trotz Erfüllung diverser Auflagen nicht erteilt worden. Ohne Anwaltslizenz sei nicht an die Gründung einer gemeinsamen Firma zu denken gewesen.

Mit dem Vorlageantragsschreiben legte die Beschwerdeführerin das folgende mit 10.04.2013 datierte Schriftstück (OZ 42/2) vor:

Bf-GmbH

*** Strasse 4

A-***

Leitring, 10.04.2013

Betrifft: Refundierung von MVM geleisteter Kosten zur Entschuldung

*Servus ***!*

Leider hast Du auf unsere Anrufe und Erinnerungsemails nicht reagiert.

Trotz mehrmaliger Aufforderung, die von der MVM getätigten Zahlungen zu Deiner Entschuldung an die MVM zurückzuzahlen, konnten wir weder einen Zahlungseingang vermerken, noch hast Du darauf reagiert.

Hiermit wirst Du letztmalig aufgefordert, uns einen Rückzahlungsvorschlag zu unterbreiten.

Mit freundlichen Grüßen

*I.A. ***B*** **X****

Ergänzende Ermittlungen

Mit (fälschlicherweise als Mängelbehebungsauftrag bezeichnetem) **Schreiben vom 26.08.2019 (OZ 43)** forderte die Abgabenbehörde die Beschwerdeführerin nochmals auf, die "Stellungnahme Dr. ***V***" vorzulegen.

Mit **Schreiben vom 13.09.2019 (OZ 45)** übermittelte die Beschwerdeführerin der Abgabenbehörde die Stellungnahme von Dr. Hans-Jörg ***V*** (E-Mail vom 12.09.2019) mit folgendem Inhalt:

*Sehr geehrter Herr ***X****

*Ich beziehe mich auf die Telefonate. Im Jahr 2009 wurde ins Auge gefasst, Herrn Dr. ***Y*** in eine Kooperation einzubinden damit Ihr Unternehmen durch Dr. ***Y*** Rechtsberatungen erteilen kann.*

*Zu diesem Zeitpunkt verfügte Dr. ***Y*** - offenbar wegen bestehender Schulden - über keine Anwaltslizenz. Sie haben mir mitgeteilt, im Hinblick auf die beginnende Kooperation Herrn Dr. ***Y*** zu unterstützen, dies mit dem Ziel, dass Dr. ***Y*** wiederum eine Anwaltslizenz erhält.*

*Wie Sie mir mitgeteilt haben, hat sich diese Möglichkeit jedoch aufgrund diverser Auflagen der Anwaltskammer zerschlagen. Nach meinem Dafürhalten hätte das Projekt "Kooperation Dr. ***Y***" durchaus gewinnbringend realisiert werden können, falls Dr. ***Y*** für Ihr Unternehmen als Anwalt tätig werden hätte können.*

*Ich bedauere es, dass diese Kooperation mangels Eintragung Dr. ***Y*** in die Rechtsanwaltsliste gescheitert ist.*

Beschwerdevorlage

Mit **Vorlagebericht vom 25.11.2019 (OZ 66)** legte die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde dem Bundesfinanzgericht ohne eine dem Gesetz entsprechende Darstellung des Sachverhalts und ohne Stellungnahme zur Entscheidung vor.

Mit **Schreiben vom 08.01.2020 (OZ 69)** ergänzte die Abgabenbehörde nach schriftlicher Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht (OZ 67) den Vorlagebericht um eine Darstellung des Sachverhaltes und eine Stellungnahme. In der Stellungnahme führte die Abgabenbehörde aus, dass aus ihrer Sicht eine spätere Protokollierung (12.09.2019 - gemäß vorgelegtem Mail) von geführten Telefonaten im Jahr 2009 nicht geeignet sei, bindende Verträge zu ersetzen bzw. als Nachweis zu dienen. Bezüglich der Vorlage der "Rueckzahlungsaufforderung ***Bf-GmbH*** ***Y***" vom 10.04.2013 sei anzumerken, dass diese durch die späte Vorlage, nämlich erst im Vorlageantrag, aus Sicht der Behörde an Beweiskraft verliere. Zudem widerspreche diesem Schreiben die Aussage von Dr. ***Y***. Dr. ***Y*** gebe an, dass er von der Beschwerdeführerin weder die genannte noch irgendeine andere Zahlung erhalten habe. Er gebe an, dass er Geld von ***B*** ***X*** privat erhalten habe (Seite 6).

Die Beschwerdeführerin hat weder die mündliche Verhandlung noch die Entscheidung durch den Senat beantragt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerde erwogen:

Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird (§ 8 Abs. 2 KStG 1988).

Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, was an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln ist, wobei auch darauf Bedacht zu nehmen ist, wie ein gewissenhafter, nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nehmender Geschäftsleiter gehandelt hätte (vgl. VwGH 03.03.2022, Ra 2020/15/0031).

Eine verdeckte Ausschüttung ist auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten (vgl. VwGH 05.09.2012, 2010/15/0018).

Strittig ist, ob die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Abschreibung der Forderung an Dr. *** **Y*** im Jahresabschluss 2014 eine verdeckte Ausschüttung bewirkt hat.

Festgestellt wird, dass die Beschwerdeführerin mit Buchungsdatum 31.12.2014 auf dem Aufwandskonto 7800 mit der Bezeichnung "Schadensfälle" den Betrag von 99.439,48 € mit dem Text "Ausb.***Y*** aus 2009+2010" (Gegenkonto 2305 mit der Bezeichnung "Forderung ***Y***"; OZ 47 = OZ 74) verbucht hat.

Festgestellt wird auch, dass Dr. *** **Y*** der Sohn des Halbbruders (somit Neffe) von ***B*** **X***, dem Ehemann von ***A*** **X*** (Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin), ist.

Ein nicht durch die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners bedingter, sondern aus nicht betriebsbedingten Gründen freiwillig geleisteter Verzicht auf eine Forderung stellt bei der Steuerveranlagung einen das Einkommen der Körperschaft nicht mindernden Vorgang dar (vgl. VwGH 17.02.1950, 1199/47, zur Wirkung des Verzichts auf eine Geschäftsforderung bei der Einkommensteuerveranlagung).

Die Abgabenbehörde begründet die verdeckte Ausschüttung im Wesentlichen damit, dass die Beschwerdeführerin nicht einmal den Versuch unternommen habe, diese Schulden mittels Ratenzahlung einzubringen, wobei sie – hier entscheidungswesentlich - darauf hinweist, dass Dr. *** **Y*** seit 2013 über Einkünfte verfügt habe (siehe den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 12.04.2019 [OZ 34] sowie Seite 6 der Beschwerdevorentscheidung vom 11.07.2019 [OZ 38]).

Von Seiten der Beschwerdeführerin – die zu keinem Zeitpunkt des Verfahrens die Uneinbringlichkeit der Forderung ausdrücklich als Abschreibungsgrund nennt - wurde in der Außenprüfung zur Forderungseinbringung behauptet, es seien "lediglich mündliche Maßnahmen" von ***B*** ***X*** gesetzt worden (siehe die Niederschrift mit ***A*** ***X*** vom 13.02.2019 [OZ 61 = OZ 77]). Im Widerspruch dazu legte die Beschwerdeführerin im Nachhinein mit dem Vorlageantragschreiben vom 09.08.2019 (OZ 42) das mit 10.04.2013 datierte Schriftstück (OZ 42/2) mit dem Betreff "Refundierung von MVM geleisteter Kosten zur Entschuldung" (eine schriftliche Aufforderung ohne briefmäßige Anführung des Namens und der Adresse des Dr. *** ***Y*** als Adressat) vor, weshalb das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass es nachträglich zum Zweck der Vortäuschung einer Geltendmachung der Forderung angefertigt wurde.

Dass die Beschwerdeführerin tatsächlich auf die Forderungen mit Ende des Jahres 2014 verzichtet hat, beweist für das Bundesfinanzgericht der Umstand, dass sie keine Einbringungsschritte gesetzt hat, obwohl – so die Abgabenbehörde im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung und in der Beschwerdeentscheidung - Dr. *** ***Y*** seit 2013 über Einkünfte verfügt hat, was die Beschwerdeführerin nicht bestreitet (und diesbezüglich auch keine Beweisanträge gestellt hat). Genauso wenig behauptet die Beschwerdeführerin das Fehlen eines dem Verzicht (zumindest konkludent) zustimmenden Verhaltens des Dr. *** ***Y*** (und hat auch diesbezüglich keine Beweisanträge gestellt). Vielmehr unternimmt die Beschwerdeführerin den Versuch, die den verbuchten (und nun abgeschrieben) Forderungen zugrundeliegenden Beträge in einen (nachträglichen) Betriebsaufwand für das Streitjahr 2014 umzudeuten, der mit dem Bestreben einer (gescheiterten) Beteiligung an einer Rechtsanwaltsgesellschaft angefallen sein soll.

Unbesehen dessen, dass die als Forderungen verbuchten Beträge erkennbar im Zusammenhang mit der privaten Lebensführung des Dr. *** ***Y*** stehen (ausgenommen die Zahlung "ra-kammer" im Betrag von 2.205,17 €), hat die Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin bei ihrer Einvernahme auf die Frage, welche Vereinbarungen es mit Dr. *** ***Y*** (bezüglich der Beteiligung) gegeben habe, angegeben, dass das im Detail nicht besprochen gewesen sei bzw. dass es dazu keine konkreten Vereinbarungen gegeben habe (siehe die Niederschrift mit ***A*** ***X*** vom 13.02.2019 [OZ 61 = OZ 77]). Es ist im Geschäftsleben nicht üblich, dass namhafte Beträge als "Vorleistung" für eine Beteiligung ohne konkrete und schriftliche Vereinbarung hingegeben werden. Den sachlichen Zusammenhang zwischen den forderungsbegründenden Beträgen und der Beteiligung (mag eine solche auch angedacht gewesen sein) sieht das Bundesfinanzgericht daher nicht als gegeben an. Das Bundesfinanzgericht geht daher in Würdigung der Umstände (Verbuchung der Beträge als Forderungen anstatt als Aufwand, Fehlen einer konkreten und schriftlichen Vereinbarung) davon aus, dass es sich bei dem Vorbringen der Beschwerdeführerin um eine Zweckbehauptung handelt, um die in den Jahren 2009 und 2010 aus dem Betriebsvermögen gewährten Unterstützungsleistungen für den dem Familienkreis zugehörigen Dr. *** ***Y***

trotz Verzichts steuerlich verwerten zu können (wobei Dr. *** **Y*** der Umstand, dass diese Unterstützungsleistungen aus dem Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin stammten, gar nicht bekannt war: siehe dessen Schreiben vom 18.04.2019 [OZ 65]).

Der Aufwand aus der Forderungsabschreibung wurde daher von der Abgabenbehörde bei der Ermittlung des Einkommens zu Recht nicht zu berücksichtigt, weshalb die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen war.

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da diese Voraussetzung nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 14. Mai 2024