

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***R1***, den Richter ***R2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***R3*** und ***R4*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die Beschwerde vom 22.12.2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr zuständig: Finanzamt für Großbetriebe) vom 6. September 2016 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2011, Kapitalertragsteuer 2012 und Kapitalertragsteuer 2013 Steuernummer ***BfStNr*** (nunmehr ***BFStNr-neu***) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 20. August 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** zu Recht erkannt:

I. 1. Der Beschwerde wird, soweit sie sich gegen die Haftungsbescheide für **Kapitalertragsteuer 2011 und 2012** richtet, gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die Kapitalertragsteuer, für welche die Beschwerdeführerin zur Haftung herangezogen wird, für das Jahr 2011 mit € 400,00 und für das Jahr 2012 mit € 3.588,05 festgesetzt.

2. Der Beschwerde wird, soweit sie sich gegen den Haftungsbescheid für **Kapitalertragsteuer 2013** richtet, gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der diesbezügliche Bescheid ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit drei **Bescheiden vom 6.9.2016** zog das damalige Finanzamt Wien 1/23 die Beschwerdeführerin nach einer Betriebsprüfung zur Haftung für Kapitalertragsteuer 2011 (€ 227.430,59), 2012 (€ 51.302,92) und 2013 (€ 47.715,23) heran. In den Bescheidbegründungen wird jeweils ausgeführt, dass die Kapitalertragsteuer aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gem. § 93 EStG 1988 an ***G*** geltend gemacht wird und dass die bescheidmäßige Vorschreibung einer Selbstberechnungsabgabe, deren Selbstberechnung

einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt, gem. § 202 Abs. 1 BAO i.V.m. § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO erfolgen könne, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Die Bescheide für die Jahre 2011 und 2012 führen weiters aus:

„Die Wiederaufnahme war durchzuführen, weil im Zuge der Betriebsprüfung Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeiführen. Auf die Ausführungen im Bericht wird verwiesen.“

Der Bescheid für das Jahr 2013 enthält diesen Absatz nicht.

Gleichzeitig mit den Bescheiden vom 6.9.2016 wurde der Beschwerdeführerin der Bericht der Großbetriebsprüfung Salzburg gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung, St.Nr. ***BfStNr***, ABNr. ***ABNr-Bf***, zugestellt (die Zustellung auch des Berichtes wurde von der Beschwerdeführerin zunächst mit Schreiben vom 26.6.2024 in Abrede gestellt, nach einer entsprechenden Überprüfung jedoch mit Schreiben vom 26.7.2024 bestätigt; auch der Zustellnachweis enthält den Vermerk „BP-Bericht, KESt-Bescheide“). In diesem Bericht wird unter Tz. 1 („Ausschüttung ***G***“) ausgeführt, dass im Zuge einer Betriebsprüfung bei der ***A GmbH*** (einer Tochtergesellschaft der Beschwerdeführerin) verdeckte Gewinnausschüttungen über die Muttergesellschaft an ***G*** festgestellt worden seien. Die Ausschüttungen seien steuerfrei an die Beschwerdeführerin erfolgt, welche die von ihrer Tochtergesellschaft erhaltenen Ausschüttungen in weiterer Folge an den Gesellschafter ***G*** ausgeschüttet habe. Tz 1 des Berichtes enthält folgende Tabelle:

[...]

Weiters wird im Bericht unter Tz. 2 („Festsetzung KESt; Wiederaufnahmsgründe gem. § 303 BAO i.V.m. § 201 Abs. 2 Z. 3“) ausgeführt, dass im Zuge des Prüfungsverfahrens durch Einsichtnahme in die Bücher und Unterlagen der ***A GmbH*** erstmals Sachverhalte festgestellt worden seien, die letztlich bei der Beschwerdeführerin zu einer verdeckten Gewinnausschüttung an ***G*** führen, und dass erst aufgrund dieser Unterlagen (Konten, Forderungsverzicht gegenüber der ***F***, Schriftverkehr und Planungsrechnungen für ***B*** sowie Rechnungen über Beratungsleistungen) die Wertberichtigungen zu Forderungen in Zusammenhang mit einer Forderungsabtretung einer Tochtergesellschaft und gewährten Darlehen an ein verbundenes Unternehmen, die Anlagenutzung durch ein verbundenes Unternehmen und Beratungsaufwendungen steuerlich gewürdigt werden konnten.

Im Übrigen verweist der Bericht über die Außenprüfung bei der Beschwerdeführerin, St.Nr. ***BfStNr***, ABNr. ***ABNr-Bf***, auf den Bericht über die Betriebsprüfung bei der ***A GmbH***, St.Nr. ***StNr-A***, ABNr. ***ABNr-A***, insbesondere auf dessen Tz 1, 2 und 4a.

Im zuletzt genannten Bericht (St.Nr. ***StNr-A***, ABNr. ***ABNr-A***) wird unter Tz. 1 ausgeführt, dass die ***B*** GmbH im Eigentum der ***C*** AG stehe, die ihrerseits der ***D*** GmbH gehöre. Eigentümer der ***D*** GmbH sei ***G***. Die ***A GmbH*** habe ab 2010 laufend Zahlungen für ***B*** übernommen, obwohl diese sich bereits in den Vorjahren in finanziellen Schwierigkeiten befunden habe und Forderungen immer wieder ausgebucht worden seien. Hierfür gebe es weder Darlehens- oder Rückzahlungsvereinbarungen noch Sicherheiten. Das Verrechnungskonto sei jeweils am Bilanzstichtag wertberichtigt worden. In der Wertberichtigung 2011 im Ausmaß von € 538.000,00 erblickte die belangte Behörde eine verdeckte Gewinnausschüttung von der ***A GmbH*** an die Beschwerdeführerin und von dieser an ***G*** (nicht verrechnete Assistenzleistungen an eine Schwestergesellschaft als verdeckte Ausschüttungen an den gemeinsamen Eigentümer), da es im Geschäftsleben unüblich sei, für einen fremden Schuldner ohne ausdrückliche wechselseitige Vereinbarung und ohne angemessene Gegenleistung laufend in Vorlage zu treten, um dafür lediglich eine risikobehaftete Forderung zu erhalten.

Unter Tz. 2 des Berichtes über die Betriebsprüfung bei der ***A GmbH***, St.Nr. ***StNr-A***, ABNr. ***ABNr-A***, wird ausgeführt, dass ***B*** unentgeltlich eine im Eigentum der ***A GmbH*** stehende Maschine („Extruder“) genutzt habe. Auch hierin sei eine verdeckte Ausschüttung zu erblicken, wobei als angemessenes Nutzungsentgelt € 143.160,00 (AfA zzgl. 5 % Aufschlag) anzusetzen seien.

Letztlich wird in Tz 4a des Berichtes St.Nr. ***StNr-A***, ABNr. ***ABNr-A***, ausgeführt, dass die ***A GmbH*** im Jahr 2011 Kosten für eine private Steuererklärung des Herrn ***G*** im Ausmaß von € 1.200,00 und im Jahr 2012 Kosten für Leistungen eines Patentanwaltes gegenüber der ***C*** AG im Ausmaß von € 10.764,15 übernommen habe, worin ebenfalls eine verdeckte Ausschüttung zu erblicken sei.

Der Bericht über die Betriebsprüfung bei der ***A GmbH***, St.Nr. ***StNr-A***, ABNr. ***ABNr-A***, wurde der Beschwerdeführerin nicht zugestellt. Aufgrund einer Übermittlung per E-Mail an Ihre steuerliche Vertretung durch Herrn ***G*** ist er ihr aber bekannt.

Gegen die drei Bescheide vom 6.9.2016 richtet sich die - nach mehrmaliger Fristhemmung gem. § 245 Abs. 3 BAO rechtzeitige - **Beschwerde vom 22.12.2016**. Darin hält die Beschwerdeführerin der belangten Behörde zunächst entgegen, dass in der Wertberichtigung keinesfalls eine verdeckte Ausschüttung erblickt werden könne, da ein Verzicht auf Rückforderungsansprüche damit nicht verbunden sei und diese zudem nicht im Ermessen der Gesellschaft bzw. des Gesellschafters liege. Die Beschwerdeführerin gehe daher davon aus, dass die belangte Behörde die ursprüngliche Gewährung der Mittel sanktionieren möchte.

Diese Zahlungen der ***A GmbH*** für ***B*** seien jedoch nicht gesellschaftsrechtlich (sozietär), sondern betrieblich veranlasst gewesen. Die ***A GmbH*** erzeuge Insektenschutzgitter. Hierfür würden Klettband-Röllchen benötigt, welche sie von der ***B*** GmbH, die ursprünglich nicht Mitglied der ***G*** Gruppe gewesen sei, bezogen habe. Nachdem die ***B*** GmbH im Jahr 2005 in wirtschaftliche Schwierigkeiten geriet und andere Anbieter die ersatzweise Belieferung mit Klettbändern weder kurz- noch mittelfristig übernehmen hätten können, sei ein Sanierungskonzept erstellt worden, welches die Übernahme der Gesellschaftsanteile an der ***B*** GmbH durch die ***C*** AG sowie die Bereitstellung von finanziellen Mitteln für ***B*** durch die ***A GmbH*** beinhaltet habe. Diese Situation habe bis zum Jahr 2014 aufrechterhalten werden müssen, da erst in diesem Jahr ein (chinesischer) Ersatzlieferant für Klettbänder gefunden werden konnte. Bis dahin habe die ***A GmbH*** laufend Zahlungen an ***B*** geleistet, um deren Betrieb und damit die weitere Belieferung mit Klettbändern sicherzustellen. Andernfalls hätte ein Lieferausfall gedroht und hätte die ***A GmbH*** ihrerseits die Produktion nicht aufrechterhalten und ihre Lieferverpflichtungen nicht erfüllen können, was auch entsprechende Schadenersatzforderungen ihrer Kunden nach sich gezogen hätte. Die finanzielle Unterstützung der ***B*** GmbH sei daher betrieblich veranlasst, weshalb auch weder das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers (***G***) noch das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung und somit keine verdeckte Ausschüttung vorliege.

Der Extruder werde zur Erzeugung von Klettbänder benötigt und sei ursprünglich im Eigentum der ***B*** GmbH gestanden. Die ***A GmbH*** habe ihn angekauft, um ihn dem Zugriff der Gläubiger der ***B*** GmbH zu entziehen. Eine Übersiedlung der Maschine an den Betriebsstandort der ***A GmbH*** nach ***Bf-Adr*** sei angedacht gewesen, wegen der hohen Übersiedlungskosten und mangels geeigneter Räumlichkeiten in ***Bf-Adr*** sei er jedoch am Betriebsstandort der ***B*** belassen worden. Dass ***B*** aufgrund der wirtschaftlichen Schwierigkeiten eine Miete für den Extruder nicht aufbringen konnte, sei von der ***A GmbH*** in Kauf genommen worden, um die Belieferung mit Klettbändern sicherzustellen. Auch diese Maßnahme habe daher betriebliche Gründe gehabt und stelle sohin keine verdeckte Ausschüttung dar.

Zu der von der belangten Behörde angenommenen verdeckten Ausschüttung i.Z.m. der Übernahme von Beratungskosten (private Steuererklärung des Herrn ***G***; Leistungen eines Patentanwaltes gegenüber der ***C*** AG) erstattete die Beschwerdeführerin kein Vorbringen.

In der Beschwerde beantragte die Beschwerdeführerin die Durchführung einer mündlichen Verhandlung unter Ausschluss der Öffentlichkeit sowie die Entscheidung durch den Senat.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 14.6.2019** wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Zunächst pflichtete sie der Beschwerdeführerin bei, dass nicht die Wertberichtigung zu einer verdeckten Ausschüttung führt, sondern vielmehr die ursprüngliche Gewährung der Mittel. Dies ändere jedoch nichts daran, dass eine Mittelzurverfügungstellung aus gesellschaftsrechtlichen Gründen nicht zu einer Wertberichtigung führen könne. Insoweit seien daher sämtliche Wertberichtigungen zu neutralisieren. Dem Vorbringen, wonach die Zahlungen an *****B***** betrieblich veranlasst gewesen wären, hält die Behörde entgegen, dass - selbst wenn im Zeitpunkt der Übernahme der *****B***** noch ein wirtschaftliches Interesse bestanden haben mag - ein gesellschaftsfremdes Unternehmen auf die kontinuierlich negativen Ergebnisse und die daraus folgende fortschreitende Überschuldung in einem überschaubaren Zeitraum reagiert und sich nach geeigneten Alternativen umgesehen hätte. Die Beschwerdeführerin habe nicht belegt, dass alternative Lieferanten auch in den streitgegenständlichen Jahren 2011-2013 noch nicht zur Verfügung gestanden wären. Sie verweist auf Angebote eines chinesischen Lieferanten aus dem Jahr 2013 und führt aus, dass es keinen Hinweis darauf gebe, dass diese Möglichkeit nicht schon für frühere Zeiträume bestanden hätte. Auch habe die Beschwerdeführerin nicht dargelegt, welche Lieferverträge so langfristig waren, das noch in den Jahren 2011-2013 mit Schadenersatzforderungen von Kunden zu rechnen gewesen wäre. Die *****B***** sei - wie sich aus einem von der Beschwerdeführerin eingeholten und vorgelegten Gutachten ergebe - bereits im Jahr 2005 überschuldet gewesen und habe damit eine Krise im insolvenz- und eigenkapitalersatzrechtlichen Sinne bestanden. Die Situation habe sich in den folgenden Jahren nicht gebessert. Dennoch habe die *****A GmbH***** auch noch in den Jahren 2011-2013 Zahlungen i.H.v. € 935.109,86 für *****B***** übernommen. Dies sei als nicht fremdüblich anzusehen, da mit einer Einbringlichkeit der Forderungen nicht gerechnet werden konnte und eine Kreditgewährung durch gesellschaftsfremde Dritte demnach auszuschließen sei. Die Vermögensminderung bei der *****A GmbH***** sei daher augenscheinlich. Die Bereicherung des Herrn *****G***** sei darin zu erblicken, dass dieser als letzter „mittelbarer Gesellschafter“ der *****B***** Kapital hätte zuführen müssen, um diese am Leben zu erhalten. Die auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung liege darin, dass die Zuwendungen auf Verlangen eines Dritten gewährt worden seien. Zudem würden keinerlei nach außen erkennbare Vereinbarungen zwischen der *****A GmbH***** und *****B***** vorliegen. Dies sei jedoch (bereits im Zeitpunkt der Vorteilsgewährung) erforderlich, um den von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten Vorteilsausgleich anzuerkennen. Die Zuwendungen der *****A GmbH***** an ihre Schwestergesellschaft *****B***** seien daher nicht durch Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaften, sondern durch die gesellschaftsrechtliche Verflechtung veranlasst und stellen damit einerseits eine Gewinnausschüttung an den gemeinsamen Gesellschafter und andererseits eine Einlage des Ausschüttungsempfängers in die Schwestergesellschaft dar.

Zur Maschinennutzung (Extruder) führt die belangte Behörde aus, dass ***B*** in den Jahren 2009-2011 einen Rechtsstreit wegen einer Patentverletzung geführt habe und in diesem Rechtsstreit auch Schadenersatzforderungen wegen Produktionseinstellung geltend gemacht worden seien, darunter auch ein Schaden infolge der Mietkosten für den Extruder (€ 25.000,00 monatlich). Es liege daher auf der Hand, dass die Mietverrechnung nicht bloß anfänglich angedacht, sondern vielmehr auch noch im Jahr 2011 als Schaden angeführt worden sei. Zudem gelte auch für die Maschinennutzung, dass keine entsprechenden Vereinbarungen vorliegen.

Gegen die Beschwerdevorentscheidung brachte die Beschwerdeführerin - wiederum nach mehrmaliger Fristhemmung gem. § 245 Abs. 3 BAO rechtzeitig - den **Vorlageantrag vom 8.1.2020** ein. Darin brachte sie ergänzend vor, dass auch ein Geschäft, das mangels objektiver Wertäquivalenz ein Vermögensopfer der Gesellschaft bedeutet, fremdüblich sein könne, wenn konkrete betriebliche Gründe dafür sprechen. Dies sei hier der Fall, da einerseits aus bestehenden Lieferverträgen beträchtliche Konventionalstrafen bei Lieferverzug gedroht hätten bzw. eine regelmäßig hohe Lieferquote und kurze Lieferzeit grundsätzlich essenziell seien, um Geschäftsbeziehungen mit Kunden aufrecht erhalten zu können. Andererseits wären alternative Zulieferer für Klettbänder praktisch nicht verfügbar gewesen, da diese vertraglich an Mitbewerber der ***A GmbH*** gebunden gewesen seien. Zudem seien die Einstandspreise für Klettbänder bei alternativen Lieferanten um ca. 80 % bis 100 % höher als bei ***B***. Auch der chinesische Ersatzlieferant, der letztlich gewonnen werden konnte, habe mehr als drei Jahre Vorlaufzeit und hohe Investitionen in spezielle Maschinen benötigt, um die von der ***A GmbH*** benötigte Menge an Klettbändern herstellen zu können, und sei es nur wegen des Konjunkturabschwunges in China überhaupt gelungen, diesen Hersteller für dieses umsatzmäßig „kleine“ Geschäft zu interessieren. Ein etwaiger Forderungsausfall bei ***B*** sei für die ***A GmbH*** wirtschaftlich weniger nachteilig gewesen, als ein drohender Lieferausfall infolge einer möglichen Insolvenz der ***B***. Zudem habe sich ***B*** nicht fortwährend in einer wirtschaftlichen Krise befunden, sondern spreche das in einzelnen Jahren positive Eigenkapital gegen eine durchgehende Krise. Den Ausführungen der Behörde zur Bereicherung des mittelbaren Gesellschafters ***G*** hält die Beschwerdeführerin entgegen, dass dessen Beteiligung an der ***B*** durch die Darlehensgewährung seitens der ***A GmbH*** weder an Wert gewonnen habe noch sonst irgendein persönlicher Vorteil für Herrn ***G*** daraus entstanden sei. Der Gesellschafter einer GmbH hafte nur mit seiner Einlage. Es treffe ihn keinerlei Verpflichtung, der Gesellschaft weiteres Kapital zuzuschießen. Hinsichtlich der Zurverfügungstellung des Extruders hält die Beschwerdeführerin erneut fest, dass ***B*** eine allfällige Miete nur durch eine entsprechende Finanzierung seitens der ***A GmbH*** aufbringen hätte können, was einer wirtschaftlich sinnlosen Finanzierung im Kreis gleichgekommen wäre. Zudem habe die ***A GmbH*** aus den angesichts unterlassener Mietverrechnung reduzierten Einkaufspreisen profitiert.

Im **Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht** wurden die Parteien im Hinblick darauf, dass eine fehlende Bezeichnung der neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel, die gemäß § 202 BAO i.V.m. § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO für die bescheidmäßige Geltendmachung der Haftung für eine Selbstbemessungsabgabe maßgeblich waren, nicht im Rechtsmittelverfahren nachgeholt werden kann und ein derart mangelhaft begründeter Bescheid ersatzlos aufzuheben ist, auf die oben dargestellten Umstände (Verweis auf einen BP-Bericht lediglich in den Bescheiden 2011 und 2012; Verweis in diesem Bericht auf einen weiteren, der Beschwerdeführerin nicht zugestellten Bericht; kein Verweis im Bescheid 2013) hingewiesen und ihnen die Möglichkeit eingeräumt, sich hierzu zu äußern (Ladung vom 24.6.2024 zur mündlichen Verhandlung vom 20.8.2024). Die belangte Behörde brachte hierauf vor, dass der Bericht St.Nr. *****BfStNr*****, ABNr. *****ABNr-Bf***** über die Prüfung bei der Beschwerdeführerin, gleichzeitig mit den Bescheiden zugestellt worden sei und daher kein Zweifel daran bestehen könne, dass die Bescheide auf diesen Bericht verweisen, weiters dass der Beschwerdeführerin auch der Bericht über die Betriebsprüfung bei der *****A GmbH*****, St.Nr. *****StNr-A*****, ABNr. *****ABNr-A*****, bekannt sei und dass die neu hervorgekommenen Tatsachen in den Berichten ausreichend dargestellt seien. Die Beschwerdeführerin brachte vor, dass die Bescheide 2011 und 2012 lediglich auf einen nicht näher bezeichneten Bericht verweisen und der Bescheid 2013 überhaupt keinen Verweis enthält, sodass sämtliche Bescheide aus ihrer Sicht wegen fehlender Begründung aufzuheben seien.

Anzumerken ist, dass sich die Beschwerde vom 22.12.2016 und der Vorlageantrag vom 8.1.2020 auch gegen einen Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages von der Kapitalertragsteuer 2013 vom 9.9.2016 und gegen einen Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages von der Kapitalertragsteuer 2011 vom 10.10.2016 richten. Diese Bescheide wurden dem Bundesfinanzgericht bislang nicht vorgelegt und sind daher nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (FN *****FN-Bf*****) war in den streitgegenständlichen Jahren 2011-2013 die alleinige Gesellschafterin der *****A GmbH***** (FN *****FN-A*****). Selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer beider Gesellschaften war *****G*****. Die *****A GmbH***** war Gesellschafterin der in Deutschland ansässigen *****F GmbH***** (eingetragen zu HRB *****F***** des Amtsgerichtes Traunstein). Die Beschwerdeführerin stand zu 0,9971 % im Eigentum von *****G***** und zu 99,0029 % im Eigentum der *****E***** (vormals *****E-alt***** GmbH; FN *****FN-E*****), die wiederum zu 17,33 % im Eigentum der *****D***** (FN *****FN-D*****) stand. Letztere stand zu 100 % im Eigentum von *****G***** und war ihrerseits 100 %ige

Eigentümerin der in der Schweiz ansässigen ***C*** AG (eingetragen zu Firmennummer CHE-***C*** im Handelsregister des Kantons Zug).

Die ***G***-Unternehmensgruppe, zu der noch eine Reihe von weiteren Gesellschaften zählte, war in den streitgegenständlichen Jahren im Bereich Insektenschutz-, Garten- und Freizeitartikel tätig. Die ***A GmbH*** erzeugte Insektenschutzgitter. Für deren Herstellung werden Klettbänder benötigt, welche sie von der in Deutschland ansässigen ***B*** GmbH (eingetragen zu HRB ***B*** im Handelsregister des Amtsgerichtes Chemnitz; vormals ***B*** AG, HRB ***B-alt***) bezog. Nachdem die ***B*** GmbH im Jahr 2005 in wirtschaftliche Schwierigkeiten geriet (zum 1.9.2005 lag laut Einschätzung einer Wirtschaftsprüferin ein negatives Vermögen i.H.v. € 974.047,60 nach Zeitwerten bzw. € 1.923.549,10 nach Liquidationswerten und damit eine Krise im insolvenz- und eigenkapitalersatzrechtlichen Sinne sowohl bei positiver als auch bei negativer Fortbestehensprognose vor), wurde seitens der ***G***-Gruppe ein Sanierungskonzept erarbeitet, um eine Insolvenz der ***B*** GmbH und einen damit verbundenen Lieferausfall hinsichtlich der Klettbänder zu abzuwenden. Dieses Sanierungskonzept sah u.a. vor, dass die ***B*** GmbH Mitglied der ***G***-Gruppe wird und von dieser mit Finanzmitteln ausgestattet wird.

Per 1.1.2006 wurden die Gesellschaftsanteile an der ***B*** GmbH zu 100 % von der ***C*** AG (Schweiz) übernommen. Die dadurch entstandenen (konzerninternen) Einflussmöglichkeiten nutzte die ***A GmbH***, um bei der ***B*** GmbH durchzusetzen, dass der Einkaufspreis für Klettbänder um ca. 20 % reduziert wird und Konkurrenzunternehmen der ***A GmbH*** nicht mehr beliefert werden. Noch vor der Übernahme, nämlich mit Vereinbarung vom 11.11.2005 erhielt die ***B*** GmbH von der ***F GmbH*** (Deutschland) ein Darlehen i.H.v. € 600.000,00, welches mit Vereinbarung vom 27.2.2006 auf € 1.375.000,00 aufgestockt wurde. Ebenfalls im Jahr 2005 erhielt die ***B*** GmbH von der ***A GmbH*** ein Darlehen über € 500.000,00 mit einer Laufzeit bis 30.6.2006 sowie mit Vereinbarung vom 12. September (2005 oder 2006) ein weiteres Darlehen über € 2.325.000,00. Das zuletzt genannte Darlehen war bis 31.12.2010 befristet und aufgrund der angespannten Finanz- und Ertragslage der Darlehensnehmerin bis 31.2.2008 zinsfrei; erst ab dem 1.1.2009 sollte sich der Darlehensbetrag mit 5 % p.a. verzinsen.

Da die ***B*** GmbH nicht in der Lage war, die Darlehen zurückzuzahlen, wurden die entsprechenden Forderungen bei der ***A GmbH*** in den Jahren 2006-2008 abgeschrieben, sodass sie zum 31.12.2008 zur Gänze wertberichtigt waren. Da die ***B*** GmbH auch ihre sonstigen Verbindlichkeiten nicht begleichen konnte, leistete die ***A GmbH*** ab 2009 laufend Zahlungen an bzw. für die ***B*** GmbH. Diese wurden auf ein Verrechnungskonto gebucht, welches zum 31.12.2010 einen Saldo von € 701.958,68 zu Lasten der ***B*** GmbH auswies. Im Laufe des Jahres 2011 leistete die ***A GmbH*** weitere Zahlungen im Gesamtausmaß von € 162.635,47 an bzw. für die ***B*** GmbH. Wareneinkäufe der ***A

GmbH*** bei der ***B*** GmbH (Klettbänder) wurden durch Aufrechnung mit den auf dem Verrechnungskonto gebuchten Forderungen beglichen; im Jahr 2011 erfolgen derartige Aufrechnungen im Ausmaß von € 209.345,60. Unter Berücksichtigung einer weiteren IC (inter company) Buchung zulasten der ***B*** GmbH i.H.v. € 16.661,20 wies das Verrechnungskonto per 31.12.2011 einen Saldo von € 671.909,93 aus, der - ebenfalls per 31.12.2011 - mit einem Teilbetrag von € 538.000,00 wertberichtigt wurde. Im Jahr 2012 leistete die ***A GmbH*** eine Zahlung i.H.v. € 16,18 und im Jahr 2013 Zahlungen im Gesamtbetrag von € 758.745,01 an/für die ***B*** GmbH. Bei Leistung der Zahlungen in den Jahren 2011-2013 war der ***A GmbH*** bewusst, dass die ***B*** GmbH sie voraussichtlich nicht zurückzahlen wird können und leistete die ***B*** GmbH auch tatsächlich keine Rückzahlungen. Die Forderungen der ***A GmbH*** gegenüber der ***B*** GmbH reduzierten sich lediglich durch weitere Aufrechnungen aufgrund von Wareneinkäufen i.H.v. € 362.499,48 im Jahr 2012 und € 407.507,00 im Jahr 2013. Es liegt keine nach außen erkennbare Vereinbarung über die näheren Bedingungen dieser Unterstützungsleistungen vor, also insb. wann sie von der ***B*** GmbH zurückzuzahlen sind, ob und gegebenenfalls mit welchem Zinssatz die Zahlungen zu verzinsen sind sowie ob und gegebenenfalls welche sonstigen Gegenleistungen ***B*** an die ***A GmbH*** erbringt. Sicherheiten für Rückzahlungsansprüche wurden nicht bestellt. Im Jahr 2014 (die entsprechende Eintragung im deutschen Handelsregister erfolgte am 10.6.2014) wurde die ***B*** GmbH aufgelöst und in der Folge abgewickelt. Mit 10.6.2020 wurde sie wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen im Handelsregister gelöscht.

Im Jahr 2008 verkaufte die ***B*** GmbH einen Extruder (eine Maschine zur Herstellung von Klettbändern), den sie selbst im Jahr 2006 erworben hatte, um € 1.090.742,34 (der Gesamtkaufpreis teilt sich auf zwei Rechnungen über € 919.117,39 und € 171.624,98 auf) an die ***A GmbH***. Die Übergabe erfolgte durch Besitzkonstitut. Der Extruder verblieb am Unternehmensstandort der ***B*** GmbH und wurde von dieser auch weiterhin benützt. Es liegt keine nach außen erkennbare Vereinbarung über die näheren Bedingungen dieser Nutzung vor, also ob die Nutzung entgeltlich (gegebenenfalls zu welchem Nutzungsentgelt bzw. zu welcher sonstigen Gegenleistung) oder unentgeltlich erfolgt, für welche Dauer die Nutzungsüberlassung erfolgt (befristet oder unbefristet) und unter welchen Voraussetzungen sie aufgelöst werden kann. Ein angemessenes, marktübliches Entgelt für die dauerhafte und ausschließliche Nutzung der Maschine hätte zumindest € 143.160,00 pro Jahr betragen. Der ***A GmbH*** war bewusst, dass die ***B*** GmbH ein allfälliges Nutzungsentgelt nicht aus eigenem bezahlen kann, sodass sie davon Abstand nahm, ein solches einzufordern.

Die laufenden Zahlungen der ***A GmbH*** an bzw. für ***B*** in den Jahren 2011-2013 erfolgten - wie bereits die Übernahme der Gesellschaftsanteile sowie die Darlehensgewährungen im zeitlichen Zusammenhang zu dieser Übernahme - um den Betrieb der ***B*** GmbH und damit die Belieferung mit Klettbändern aufrechtzuerhalten. Ein Lieferstopp hätte zur Folge gehabt, dass die ***A GmbH*** ihrerseits die Produktion mit

Insektenschutzgittern nicht aufrechterhalten kann, dementsprechend Umsatzeinbußen erleidet, mit Schadenersatzforderungen (u.a. Vertragsstrafen) ihrer Kunden konfrontiert ist bzw. Marktanteile verliert. Eine Möglichkeit, Klettbänder von alternativen Lieferanten zu beziehen, bestand kurz- und mittelfristig nicht bzw. nur zu deutlich (um ca. 90 %) höheren Preisen. Die ***A GmbH*** erhielt diesen Zustand bis ins Jahr 2014 aufrecht. In diesem Jahr änderte sich die Marktsituation infolge eines Konjunkturabschwunges in China und bestand nun die Möglichkeit, Klettbänder in China zu günstigeren Konditionen als bisher einzukaufen. Seit 2014 bezieht die ***A GmbH*** die Klettbänder von einem chinesischen Lieferanten. Der Ankauf des Extruders durch die ***A GmbH*** hatte den Zweck, ihn dem drohenden Zugriff der Gläubiger der ***B*** GmbH zu entziehen, da eine Pfändung und exekutive Verwertung dieser Maschine ebenfalls einen Produktionsstopp und damit einen Lieferausfall in Bezug auf die Klettbänder zur Folge gehabt hätte. Auch die Überlassung des Extruders an ***B*** erfolgte - wie die Darlehensgewährungen - um den Betrieb und die weitere Belieferung mit Klettbändern zu gewährleisten. Diese Überlassung erfolgte unentgeltlich, da ***B*** nicht über die finanziellen Mittel zur Bezahlung einer angemessenen Miete verfügte und diese daher nur durch zusätzliche Darlehen seitens der ***A GmbH*** aufbringen hätte können. Da dies einer Finanzierung „im Kreis“ gleichgekommen wäre und mit einer Rückzahlung der Darlehen nicht zu rechnen war, nahm die ***A GmbH*** von einer Mietverrechnung Abstand. Weitere Gründe für die Zahlungen und die Überlassung des Extruders, insbesondere solche, die in der gesellschaftsrechtlichen Verbindung zwischen der ***A GmbH*** und der ***B*** GmbH wurzelten, bestanden nicht. Ein konzernfremdes, mit ***B*** nicht verbundenes Unternehmen hätte diese ebenso unterstützt bzw. hätte die ***A GmbH*** auch ein konzernfremdes, nicht mit ihr verbundenes Unternehmen unterstützt, um die Belieferung mit Klettbändern aufrechtzuerhalten.

Die ***A GmbH*** übernahm im Jahr 2011 Kosten für eine private Steuererklärung des ***G*** i.H.v. € 1.200,00 und im Jahr 2012 Kosten für Leistungen eines Patentanwaltes gegenüber der ***C*** AG i.H.v. € 10.764,15. Wirtschaftliche Gründe hierfür lagen nicht vor. Es handelte sich daher um ausschließlich in der gesellschaftsrechtlichen Verknüpfung begründete Leistungen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Konzernstruktur der ***G***-Unternehmensgruppe sowie zu den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen der beteiligten Gesellschaften (einschließlich der Auflösung, Abwicklung und Löschung der ***B*** GmbH) gründen sich auf das unwidersprochene Vorbringen der Beschwerdeführerin, welches durch die Einsichtnahme in das österreichische Firmenbuch sowie in das schweizerische und das deutsche Handelsregister gestützt wird. Die Feststellungen zur wirtschaftlichen Krise der ***B*** GmbH sowie zum Sanierungskonzept der ***G***-Gruppe (Übernahme der Gesellschaftsanteile, Ausstattung mit finanziellen Mitteln) und zur Veräußerung des Extruders sind einem von der

Beschwerdeführerin vorgelegten Gutachten der deutschen Rechtsanwaltskanzlei ***X*** vom 15.6.2009 entnommen. Die Beschwerdeführerin stützt ihr Vorbringen auf dieses Gutachten, auch die belangte Behörde legt es ihren Feststellungen zugrunde. Das Gericht geht daher davon aus, dass der im Gutachten wiedergegebene Sachverhalt zutreffend ist. Dass die ***A GmbH*** nach Übernahme der ***B*** GmbH eine Reduktion der Einkaufspreise für Klettbänder und 20 % sowie eine Einstellung der Belieferung von Konkurrenzunternehmen erwirkt hat, ergibt sich aus dem Schreiben der ***A GmbH*** an die belangte Behörde vom 17.5.2016 (Blg. 4 zur Beschwerde, S. 4 ff) sowie auch aus der von der belangten Behörde erstellten und vorgelegten Vergleichstabelle hinsichtlich der Einkaufspreise. Das angemessene Entgelt für die Nutzung des Extruders hat die belangte Behörde im Betriebsprüfungsbericht mit der jährlichen AfA zuzüglich eines Aufschlages von 5 % veranschlagt (Anschaffungspreis € 1.090.742,34 : 8 Jahre + 5 % = € 143.160,00). Dies erscheint angesichts dessen, dass die Maschine während ihrer gesamten Nutzungsdauer ausschließlich von der ***B*** GmbH genutzt wurde sowie angesichts dessen, dass ***B*** selbst in einem Patentrechtsstreit Mietkosten i.H.v. € 25.000,00 monatlich (sohin € 300.000,00 jährlich) geltend gemacht hat, jedenfalls nicht überhöht. Das Bundesfinanzgericht teilt daher die Einschätzung der Betriebsprüfung, der im Übrigen auch die Beschwerdeführerin nicht entgegnet.

Die Feststellungen zu den weiteren finanziellen Unterstützungsleistungen der ***A GmbH*** für die ***B*** GmbH sowie zur Wertberichtigung und Verrechnung von Forderungen gründen sich auf die im Schreiben der belangten Behörde vom 15.4.2024 auszugsweise wiedergegebenen Konten bzw. mit diesem Schreiben und dem Schreiben vom 15.7.2024 vorgelegten Kontenblätter. Auch die Tatsache dieser Unterstützungsleistungen und die entsprechenden Beträge sind zwischen den Parteien im Grunde unstrittig. Dass die nach Auslaufen bzw. Wertberichtigung der ursprünglichen Darlehen gewährten laufenden Unterstützungsleistungen bereits im Jahr 2009 begonnen haben, und nicht erst (wie vorgebracht) im Jahr 2010, ergibt sich aus den Kontenblättern und wurde dies auch von den Vertretern der Beschwerdeführerin in der Verhandlung vom 20.8.2024 bestätigt.

Dass der ***A GmbH*** bewusst war, dass die ***B*** GmbH die erhaltenen Gelder nicht zurückzahlen und kein Entgelt für die Nutzung des Extruders bezahlen kann, liegt angesichts dessen, dass die ***B*** GmbH in den Jahren 2005 und 2006 nur durch Aufbringung beträchtlicher finanzieller Mittel vor der Insolvenz bewahrt werden konnte und auch nach Auslaufen der ursprünglichen Darlehen bzw. Abschreibung der daraus resultierenden Rückzahlungsansprüche weiterhin auf laufende finanzielle Unterstützung seitens der ***A GmbH*** angewiesen war, auf der Hand. In einer von der belangten Behörde vorgelegten Auskunft des Kreditschutzverbandes 1870 vom 3.2.2011 wird die ***B*** GmbH aufgrund dessen, dass sie nur schleppend zahlt, ständig gemahnt wird und es auch zu gerichtlichen Betreibungen kommt, als insolvenzgefährdet eingeschätzt und von Kreditgewährungen an diese abgeraten. Die Beschwerdeführerin räumt dies auch selbst ein, wenn sie vorbringt, dass mit der Uneinbringlichkeit der Forderungen für die ***A GmbH*** ein geringerer

wirtschaftlicher Nachteil verbunden war, als mit einer Insolvenz der ***B*** GmbH und einem daraus resultierenden Lieferausfall hinsichtlich der Klettbänder.

Nachdem weder von der ***A GmbH*** im Zuge ihres Betriebsprüfungsverfahrens noch von der Beschwerdeführerin im gegenständlichen Verfahren trotz entsprechender Vorhalte (vgl. Bericht über die Betriebsprüfung bei der ***A GmbH***, St.Nr. ***StNr-A***, ABNr. ***ABNr-A***, S. 3; Beschwerdevorentscheidung vom 14.6.2019 im gegenständlichen Verfahren, S. 3 u. 5) entsprechende Urkunden vorgelegt wurden, muss davon ausgegangen werden, dass nach außen erkennbare (insb. schriftliche) Vereinbarungen über die laufenden Zahlungen an ***B*** sowie die Nutzung des Extruders nicht existieren. Gegenteiliges wird auch von Seiten der ***G*** Gruppe offenbar nicht behauptet, zumal im BP-Bericht St.Nr. ***StNr-A***, ABNr. ***ABNr-A***, S. 3, festgehalten wird, dass es laut Auskunft des geprüften Unternehmens (***A GmbH***) für die laufenden Zahlungen weder Darlehens- oder Rückzahlungsvereinbarungen noch Sicherheiten gibt, und auch die Beschwerdeführerin im gegenständlichen Verfahren vorbringt, dass von einer ursprünglich angedachten Mietvereinbarung in Bezug auf den Extruder Abstand genommen wurde, da die ***B*** GmbH den Mietzins nicht aus eigenem aufbringen hätte können (Beschwerde S. 9; Vorlageantrag S. 13) und dass schriftliche Vereinbarungen für die laufenden Zahlungen nicht vorliegen (Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 20.8.2024, S. 2).

Dass die Übernahme der ***B*** GmbH in den ***G***-Konzern sowie die Zurverfügungstellung von Geldmitteln und die unentgeltliche Überlassung des Extruders den Zweck hatten, diese „am Leben“ zu erhalten und so die weitere Belieferung mit Klettbändern zu gewährleisten, hat die Beschwerdeführerin vorgebracht und ist dies für das Gericht nachvollziehbar. Auch dass der Ankauf des Extruders durch die ***A GmbH*** den Zweck hatte, ihn dem Zugriff der Gläubiger zu entziehen ist nachvollziehbar. Dass Exekutionsmaßnahmen gedroht haben und auch tatsächlich stattgefunden haben, ergibt sich aus den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen zu den Exekutionsmaßnahmen des Investors ***Y*** (Schreiben der Commerzbank Zwickau vom 16.2.2008, Pfändungs- und Überweisungsbeschlüsse des Amtsgerichtes Plauen vom 10. und 18.3.2009) sowie aus der Auskunft des KSV 1870 vom 3.2.2011, wonach es bei der ***B*** GmbH laufend zu gerichtlichen Betreibung im kommt. Die ***A GmbH*** benötigt zur Herstellung der von ihr erzeugten Insektenschutzgitter Klettbänder. Es liegt daher auf der Hand, dass sie ihren eigenen Betrieb nicht aufrechterhalten kann und einen wirtschaftlichen Schaden erleidet, wenn die Belieferung mit Klettbändern eingestellt wird, etwa weil der Masseverwalter nach einer Insolvenzeröffnung das Unternehmen schließt und das Betriebsvermögen veräußert oder der Extruder auf Antrag eines Gläubigers gepfändet und veräußert wird. Sie kann keine Umsätze erzielen und ihre bisherigen Kunden nicht beliefern; Konkurrenzunternehmen würden voraussichtlich dieses Geschäft übernehmen und erscheint fraglich, ob die ***A GmbH*** die solcherart verlorenen Marktanteile zurückgewinnen kann. Zudem bestanden mit manchen Kunden längerfristige Lieferverträge (Blg. 3 u. 4 des Vorlageantrages), die auch in den

streitgegenständlichen Jahren 2011-2013 noch aufrecht waren und bei deren Verletzung Schadenersatzansprüche gegen die ***A GmbH*** - etwa in Form von Konventionalstrafen - denkbar gewesen wären (vgl. S. 3 des Einkaufsrahmenvertrages mit der ***H*** AG vom 3.3.2011, Blg. 3 des Vorlageantrages: Abzug von 30 % des Wertes der Bestellung bei Unterschreiten der vereinbarten Liefermenge oder Überschreiten der vereinbarten Lieferzeit; Pkt. 2. der Zusatzvereinbarung mit der ***I*** AG vom 30.4.2008, Blg. 4 des Vorlageantrages: Ausgleichszahlung i.H.v. 0,5 % je 1 % Differenz zur vereinbarten Liefervollständigkeitsquote auf Basis des Quartalsumsatzes). Dass anlässlich der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der ***B*** GmbH im Jahr 2005 ein wirtschaftliches Interesse für die Darlehenshingabe bestanden hat, liegt insofern auf der Hand, als angesichts der drohenden Insolvenz rasches Handeln erforderlich war und jedenfalls nicht monatelang nach einem Ersatzlieferanten gesucht werden konnte. Dies räumt grundsätzlich auch die belangte Behörde ein (Beschwerdevorentscheidung vom 14.6.2019, S. 2 oben). Sie bezweifelt jedoch, dass es notwendig gewesen sein soll, diesen Zustand bis zum Jahr 2014 aufrechtzuerhalten. Ein gesellschaftsfremdes Unternehmen hätte sich nach Ansicht der belangten Behörde innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes nach geeigneten Alternativen umgesehen. Hierzu ist festzuhalten, dass laut einem von der belangten Behörde anhand von Angeboten chinesischer Lieferanten aus dem Jahr 2011 erstellten Preisvergleich der Einkauf bei diesen (chinesischen) Alternativlieferanten um rd. 90 % teurer gewesen wäre, als bei ***B***. Es muss daher ins Kalkül gezogen werden, dass jene Klettbänder, die die ***A GmbH*** in den Jahren 2011-2013 um insg. € 979.352,08 (€ 209.345,60 im Jahr 2011, € 362.499,48 im Jahr 2012 und € 407.507,00 im Jahr 2013) bei ***B*** eingekauft hat, bei einem chinesischen Ersatzlieferanten (sofern dieser im Zeitraum 2011-2013 überhaupt schon in der Lage gewesen wäre, die von der ***A GmbH*** benötigten Klettbänder herzustellen; nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin war hierfür eine zeitaufwendige Umrüstung der Maschinen erforderlich) nahezu das Doppelte (rd. € 1,86 Mio) gekostet hätten. Es ist daher wirtschaftlich nachvollziehbar, dass die ***A GmbH*** es vorgezogen hat, die ***B*** GmbH am Leben zu erhalten, um die Klettbänder weiterhin bei dieser beziehen zu können, zumal sie hierfür lediglich € 1.350.876,66 (Darlehensgewährungen im Gesamtbetrag von € 921.396,66 und Gegenwert der Überlassung des Extruders für drei Jahre i.H.v. € 429.480,00) aufzuwenden hatte und die Klettbänder nicht zusätzlich bezahlen musste, sondern mit offenen Darlehensforderungen verrechnen konnte. Es erscheint damit auch durchaus plausibel, dass ein konzernfremdes, mit ***B*** nicht verbundenes Unternehmen ebenso gehandelt hätte bzw. dass die ***A GmbH*** auch ein konzernfremdes, nicht mit ihr verbundenes Unternehmen (z.B. die ***B*** GmbH, wenn deren Übernahme in den ***G***-Konzern nicht möglich gewesen wäre) auf diese Weise unterstützt hätte, um dessen Betrieb und die Belieferung mit Klettbändern aufrechtzuerhalten. Dass diese Unterstützungsleistungen betrieblich veranlasst waren, steht daher für das Gericht außer Zweifel. Demgegenüber sind außerbetriebliche, insbesondere sozietäre Gründe nicht ersichtlich und spricht auch der Umstand, dass die ***B*** GmbH im Jahr 2014, also in jenem Jahr, in dem der Lieferant der Klettbänder gewechselt wurde, aufgelöst und in der Folge

abgewickelt wurde, dafür, dass ausschließlich die genannten betrieblichen Gründe vorlagen. Hätten die Unterstützungsleistungen (auch) andere Gründe gehabt, wäre die ***B*** GmbH vermutlich nicht aufgelöst, sondern in irgendeiner Form weiterhin unterstützt worden.

Dass die ***A GmbH*** Kosten für eine private Steuererklärung des ***G*** sowie für Leistungen eines Patentanwaltes gegenüber der ***C*** AG übernommen hat, wurde von der Großbetriebsprüfung festgestellt. Die Beschwerdeführerin tritt dem nicht entgegen und bekämpft auch nicht die daraus resultierende Festsetzung von Kapitalertragsteuer. Sie bringt insbesondere keine Gründe für eine wirtschaftliche Veranlassung dieser Leistungen vor und sind auch keine Gründe ersichtlich, aus denen ein gesellschaftsrechtlich nicht mit ***G*** und der ***C*** AG verbundenes Unternehmen diese Kosten übernommen hätte. Das Gericht geht daher davon aus, dass die Feststellung der Großbetriebsprüfung zutreffend ist und dass die Leistungen ausschließlich gesellschaftsrechtlich veranlasst sind.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

1. Bescheidmäßige Geltendmachung der Kapitalertragsteuer

Gem. § 201 Abs. 1 u. Abs. 2 Z. 3 BAO kann eine Selbstberechnungsabgabe bescheidmäßig festgesetzt werden, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist und wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Dies gilt gem. § 202 Abs. 1 BAO sinngemäß, wenn - wie im Fall der Kapitalertragsteuer (§ 95 Abs. 1 EStG 1988) - die Selbstberechnung einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt; diesfalls sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1 BAO) geltend zu machen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind in derartigen Bescheiden jene Tatsachen bzw. Beweismittel, die neu hervorgekommen sind und dafür maßgeblich waren, dass die Selbstberechnungsabgabe mit (Haftungs)Bescheid geltend gemacht wurde („Wiederaufnahmegründe“), darzulegen. Dieser Tatsachenkomplex begrenzt auch die „Sache“ i.S.d. § 279 Abs. 1 BAO, über welche das Bundesfinanzgericht zu entscheiden hat. Das Bundesfinanzgericht kann daher sein Erkenntnis - bei sonstiger Überschreitung der „Sache“ - nicht auf einen Tatsachenkomplex stützen, der vom Finanzamt nicht herangezogen wurde. Liegt der vom Finanzamt angenommene "Wiederaufnahmegrund" nicht vor oder hat das Finanzamt die "Wiederaufnahme" tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, kann dieser Begründungsmangel im Rechtsmittelverfahren nicht saniert werden, sondern ist der entsprechende Bescheid ersatzlos aufzuheben (z.B. VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0030). Keine Überschreitung der „Sache“ liegt jedoch vor, wenn eine an sich vorhandene, aber mangelhafte

Begründung in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen ergänzt wird (z.B. VwGH 13.10.2022, Ro 2022/15/0016).

Im vorliegenden Fall verweisen die Haftungsbescheide 2011 und 2012 hinsichtlich der im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht. Dieser Bericht wird in den Bescheiden nicht näher (etwa durch Anführung einer St.Nr. oder einer ABNr.) bezeichnet. Gleichzeitig mit den Bescheiden wurde der Beschwerdeführerin jedoch der Bericht der Großbetriebsprüfung Salzburg, St.Nr. ***BfStNr***, ABNr. ***ABNr-Bf***, zugestellt. Es kann daher - auch für die Beschwerdeführerin - kein Zweifel daran bestanden haben, dass es sich hierbei um den in den Bescheiden genannten Bericht handelt (vgl. BFG 22.9.2020, RV/2100749/2020). Es ist zulässig, in der Begründung eines Bescheides auf ein anderes Schriftstück zu verweisen, etwa auf einen Betriebsprüfungsbericht, sofern er den Abgabepflichtigen betrifft und ihm zugestellt bzw. ausgefolgt wurde (VwGH 20.10.1999, 93/13/0063). Hierbei muss der Bericht den Anforderungen einer Bescheidbegründung genügen (VwGH 28.5.1997, 94/13/0200; 27.5.1998, 95/13/0282, 0283). Der Bericht St.Nr. ***BfStNr***, ABNr. ***ABNr-Bf***, verweist seinerseits auf den Bericht über die Betriebsprüfung bei der ***A GmbH***, St.Nr. ***StNr-A***, ABNr. ***ABNr-A***, der jedoch nicht die Beschwerdeführerin betrifft und ihr auch nicht zugestellt wurde. Dass er ihr von ***G*** zur Verfügung gestellt wurde, vermag daran nichts zu ändern, da es sich hierbei um keine (behördliche) Bekanntgabe i.S.d. § 97 BAO handelt. Die Ausführungen in diesem Bericht können daher nicht als Begründung der beschwerdegegenständlichen Bescheide betrachtet werden, sodass ausschließlich der Bericht St.Nr. ***BfStNr***, ABNr. ***ABNr-Bf***, Bestandteil der Bescheidbegründung wurde. Im Bericht St.Nr. ***BfStNr***, ABNr. ***ABNr-Bf***, ist davon die Rede, dass im Zuge der Betriebsprüfung erstmals Sachverhalte festgestellt wurden, die letztlich bei der Beschwerdeführerin zu einer verdeckten Gewinnausschüttung an ***G*** führen, und dass es sich bei diesen Sachverhalten um Darlehen an ein verbundenes Unternehmen („Verrechnung ***B***" € 538.000,00 im Jahr 2011), Anlagennutzung durch ein verbundenes Unternehmen („Maschinennutzung ***B***" € 143.160,00 pro Jahr) und Beratungsaufwendungen („Beratungskosten ***G***" € 1.200,00 im Jahr 2011 und „Beratungskosten ***C*** AG" € 10.764,15 im Jahr 2012) handelt. Damit ist - gerade noch - erkennbar, welche Sachverhalte die belangte Behörde als neu hervorgekommen für die bescheidmäßige Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2011 und 2012 herangezogen hat, nämlich Darlehensgewährungen an ***B***, eine Maschinennutzung durch ***B*** und die Übernahme von Beratungskosten für ***G*** und die ***C*** AG, und dass sie darin eine verdeckte Ausschüttung an ***G*** erblickt. Soweit diese Begründung mangelhaft ist, kann sie daher - auch im Rechtsmittelverfahren - ergänzt werden.

Der Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer 2013 verweist auf keinen Betriebsprüfungsbericht und führt auch sonst nicht aus, aus welchen Gründen die bescheidmäßige Geltendmachung erfolgte. Dieser Bescheid stützt sich damit auf keinerlei

„Wiederaufnahmegrund“ und war daher ersatzlos aufzuheben. Ob eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, ist sohin inhaltlich nur für die Jahre 2011 und 2012 zu klären.

2. Verdeckte Ausschüttung

Schuldrechtliche Beziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern sind aufgrund des Trennungsprinzips grundsätzlich steuerlich anzuerkennen. Werden jedoch dem Gesellschafter im Rahmen derartiger schuldrechtlicher Beziehungen Vermögensvorteile zugewendet, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, liegen insoweit verdeckte Ausschüttungen vor, die - ebenso wie offene Ausschüttungen - zu Beteiligungserträgen führen und damit der Kapitalertragsteuer unterliegen, für die der Abzugsverpflichtete haftet (bei Beteiligungserträgen also die Kapitalgesellschaft: § 95 Abs. 1 und 2 EStG 1988). Erfolgt eine derartige - nicht in Leistungsbeziehungen, sondern in gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen begründete - Zuwendung durch eine Kapitalgesellschaft an eine Schwestergesellschaft, liegt hierin einerseits eine Ausschüttung an den gemeinsamen Gesellschafter und andererseits eine Einlage desselben bei der Schwestergesellschaft vor (VwGH 19.9.2007, 2006/13/0194; 25.11.2009, 2008/15/0039; 29.4.2010, 2005/15/0057).

Das Rechtsinstitut der verdeckten Ausschüttung dient daher der Abgrenzung der steuerrelevanten, Einkünfte erzielenden Sphäre von der steuerneutralen Sphäre der Einkommensverwendung einer Körperschaft. Diese Abgrenzung wird anhand eines Fremdvergleiches nach jenen Kriterien vorgenommen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Das Rechtsverhältnis zwischen der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter muss demnach (kumulativ) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen sowie einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben (formelle Komponente des Fremdvergleiches) und zwischen fremden Personen unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (materielle Komponente des Fremdvergleiches; vgl. Kirchmayr-Schliesselberger in Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung, 2. Aufl. 2014, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, S 162 ff; VwGH 5.9.2012, 2010/15/0018; 29.6.2022, Ro 2021/15/0026; 3.1.2023, Ra 2021/15/0107; 17.5.2023, Ra 2022/13/0096).

Im vorliegenden Fall ist die formelle Komponente des Fremdvergleiches zweifellos nicht erfüllt, da für die Zahlungen im Zeitraum ab 2009 (anders als noch für die Darlehen 2005/2006 im Rahmen des Sanierungskonzeptes) keine nach außen tretende Vereinbarung vorliegt, welche die wesentlichen Bedingungen für die laufenden Zahlungen der ***A GmbH*** an die ***B*** GmbH regelt. Auch für die Maschinennutzung fehlt eine derartige Vereinbarung. Dies bedeutet aber nicht, dass zwingend von einem durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Vorgang auszugehen ist, sondern begründet der Formmangel lediglich die (widerlegliche) Vermutung eines durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Vorganges. Es kommt daher zu einer Beweislastumkehr. Die Körperschaft hat es in der Hand, die inhaltliche

Angemessenheit und Unbedenklichkeit einer - der äußeren Form nach nicht ausreichend dokumentierten - Leistungsbeziehung nachzuweisen. Gelingt dieser Nachweis, ist das Geschäft als betrieblich veranlasst anzuerkennen (Kirchmayr-Schliesselberger a.a.O., S. 163, mwN). Dieser Beweis ist der Beschwerdeführerin im vorliegenden Fall gelungen. Die laufenden Zahlungen und die Überlassung des Extruders waren - auch noch in den streitgegenständlichen Jahren - notwendig um die Belieferung mit Klettbändern aufrechtzuerhalten, und damit ungeachtet dessen, dass mit einer Rückerstattung der geleisteten Beträge bzw. mit der Bezahlung eines Benützungsentgeltes nicht gerechnet werden konnte, betrieblich veranlasst. Sie wurzelten damit nicht in der gesellschaftsrechtlichen Verbindung, sondern in der durch die laufende Lieferung von Klettbändern bedingten Leistungsbeziehung zwischen der ***A GmbH*** und der ***B*** GmbH (vgl. VwGH 21.11.2007, 2004/13/0001).

Die materielle Komponente des Fremdvergleiches ist im vorliegenden Fall erfüllt, da nach den Feststellungen gleichartige Unterstützungsleistungen auch an bzw. durch ein gesellschaftsrechtlich nicht verbundenes Unternehmen erfolgt wären. Die laufenden Zahlungen der ***A GmbH*** an die ***B*** GmbH sowie die Überlassung des Extruders stellen daher keine verdeckten Ausschüttungen dar und unterliegen nicht der Kapitalertragsteuer. Bloß der Vollständigkeit halber sei daher festgehalten, dass in der Wertberichtigung (€ 538.000,00 im Jahr 2011) eine Ausschüttung keinesfalls zu erblicken wäre. Mit dieser Wertberichtigung wird lediglich (entsprechend dem Grundsatz der Bilanzwahrheit) zum Ausdruck gebracht, dass die Forderung voraussichtlich uneinbringlich ist. Ein Forderungsverzicht, der allenfalls eine Ausschüttung darstellen könnte, ist damit nicht verbunden (vgl. VwGH 30.10.2014, 2012/15/0126). Eine Ausschüttung könnte (bei - hier nicht vorliegender - sozietärer Veranlassung) nur in der ursprünglichen Zurverfügungstellung der Mittel erblickt werden, also in den laufenden Zahlungen, da schon im Zeitpunkt dieser Zahlungen aufgrund der wirtschaftlichen Situation mit einer Einbringlichkeit von Rückforderungsansprüchen nicht zu rechnen war (VwGH 22.10.1991, 91/14/0020) und könnten demnach auch nur das Ausmaß dieser Zahlungen in den jeweiligen Jahren die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer bilden (vgl. VwGH 25.11.2009, 2008/15/0039; 29.4.2010, 2005/15/0057).

Keinerlei betriebliche Veranlassung liegt hingegen für die Leistungen der ***A GmbH*** an ***G*** und die ***C*** AG (Kostenübernahme für Beratungsleistungen im Ausmaß von € 1.200,00 und € 10.764,15) vor. Da ein konzernfremdes Unternehmen diese Kosten nicht übernommen hätte bzw. die ***A GmbH*** derartige Kosten für fremde Personen/Unternehmen nicht übernommen hätte, ist darin - von der Beschwerdeführerin insoweit unbestritten - eine verdeckte Gewinnausschüttung der ***A GmbH*** an die Beschwerdeführerin (Muttergesellschaft) und von dieser an ***G*** (gemeinsamer mittelbarer Gesellschafter sowohl der ***A GmbH*** als auch der ***C*** AG) zu erblicken, wobei die Ausschüttung der ***A GmbH*** an ihre 100 %ige Muttergesellschaft (Beschwerdeführerin) gem. § 94 Z. 2 EStG 1988 nicht der Kapitalertragsteuer unterlag, sodass

diese erst anlässlich der weiteren Ausschüttung durch die Beschwerdeführerin an ***G*** anfiel.

Die festgestellten Leistungen der ***A GmbH*** an ***G*** und die ***C*** AG (Übernahme von Beratungskosten) stellen Tatsachen dar, die im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommene sind (Hinweise dafür, dass sie der belangten Behörde bereits davor bekannt gewesen sein könnten, liegen nicht vor) und die geeignet sind, einen im Spruch anderslautenden Bescheid (nämlich Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer im Ausmaß der durch diese Leistungen bewirkten verdeckten Ausschüttungen) herbeizuführen. Diese Tatsachen stellen daher Wiederaufnahmegründe i.S.d. § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar, die gem. § 201 Abs. 1 u. Abs. 2 Z. 3 BAO i.V.m. § 202 Abs. 1 BAO die bescheidmäßige Geltendmachung der Kapitalertragsteuer ermöglichen.

Diese bescheidmäßige Geltendmachung liegt im Ermessen (Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. [2021], Rz 3 zu § 202 m.w.N.). Ermessensentscheidungen sind gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ sind hierbei die berechtigten Interessen der Partei zu verstehen, unter dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben (VwGH 18.12.2019, Ro 2018/15/0025). Die Zweckmäßigkeit ist im vorliegenden Fall unzweifelhaft. Die gegenständliche Kapitalertragsteuer erreicht eine nicht vernachlässigbare Höhe; Hinweise darauf, dass sie uneinbringlich sein könnte und die Geltendmachung demnach unwirtschaftlich wäre, liegen nicht vor. Demgegenüber ist eine (sachliche oder persönliche) Unbilligkeit, die der Geltendmachung entgegenstehen könnte, nicht ersichtlich und werden auch von der Beschwerdeführerin derartige Billigkeitskriterien nicht vorgebracht. Die Inanspruchnahme erfolgte auch daher im Rahmen des Ermessens zutreffend.

Zusammenfassend war daher der Beschwerde gegen die Bescheide 2011 und 2012 insofern teilweise Folge zu geben, als die Kapitalertragsteuer 2011 lediglich auf Basis eines Betrages von € 1.200,00 (Beratungskosten ***G***) mit € 400,00 und die Kapitalertragsteuer 2012 lediglich auf Basis eines Betrages von € 10.764,15 (Beratungskosten ***C*** AG) mit € 3.588,05 zu bemessen war. Der Beschwerde gegen den Bescheid 2013 war wegen eines im Rechtsmittelverfahren nicht sanierbaren Begründungsmangels zur Gänze Folge zu geben und dieser Bescheid ersatzlos aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die im gegenständlichen Fall maßgeblichen Rechtsfragen, also insbesondere ob hinsichtlich eines „Wiederaufnahmegrundes“ im Rechtsmittelverfahren eine fehlende Begründung nachgetragen bzw. eine mangelhafte Begründung ergänzt werden kann, sowie unter welchen Voraussetzungen Leistungen einer Kapitalgesellschaft an ihre Schwestergesellschaft eine verdeckte Ausschüttung an den gemeinsamen Gesellschafter darstellen, sind durch die jeweils zitierte Rechtsprechung geklärt. Ob eine konkrete Zuwendung betrieblich oder sozietär veranlasst ist, stellt eine Tatsachenfrage dar. Rechtsfragen von grundlegender Bedeutung waren daher nicht zu lösen.

Wien, am 27. August 2024