

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den ***Einzelrichter*** über die Beschwerden der ***Bf-GmbH***, ***Bf-Adr***, vertreten durch die Intercura Treuhand- und Revisionsgesellschaft m.b.H., Bösendorferstraße 2, 1010 Wien, vom 19.07.2018 1) gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 15.06.2018 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 2013 bis 2017 und 01-03/2018 sowie 2) gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 18.06.2018 betreffend Körperschaftsteuer 2012 bis 2015 zu Recht erkannt:

Die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 2013 bis 2017 und 01-03/2018 werden aufgehoben.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2012 bis 2015 werden abgeändert. Die Höhe dieser Abgaben und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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 Gesellschaftsvertrag vom TT.07.1999 (OZ 17) gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Gesellschafter sind Mag. ***VN-1*** ***NN*** (auch Geschäftsführer) und Dr. ***VN-2*** ***NN***.

Den Abgabenerklärungen der Beschwerdeführerin sind folgende Umsätze und Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu entnehmen:

Veranlagungszeitraum	Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	Einkünfte aus Gewerbebetrieb
----------------------	---------------------------------------	------------------------------

2012	209.358,51 €	35.684,78 €
2013	274.872,18 €	66.609,17 €
2014	242.200,10 €	22.463,43 €
2015	184.679,37 €	65.469,25 €
2016	156.263,95 €	23.404,55 €
2017	202.432,78 €	68.094,05 €
2018	245.285,14 €	104.260,74 €

Streitpunkt "Verrechnungskonto"

Das Lohnkonto des Mag. ***VN-1*** ***NN*** weist für die Streitjahre ein monatliches Grundgehalt, einen Urlaubszuschuss und eine Weihnachtsremuneration aus, wobei als Grundgehalt (Bruttolohnbezug) bis August 2012 monatlich 5.100 € und ab September 2012 monatlich 1.500 € verzeichnet ist (OZ 44-49).

Mag. ***VN-1*** ***NN*** ist aufgrund des Kaufvertrages vom TT.08.2011 Eigentümer einer Eigentumswohnung mit der Adresse ***Gasse-1***/**Gasse-2*** in Wien, für die im Grundbuch ein Pfandrecht im Höchstbetrag von 150.000 € eingetragen ist (siehe Grundbuchsatzug vom 05.12.2017 [OZ 20/39]).

Mag. ***VN-1*** ***NN*** ist weiters aufgrund des Gerichtsbeschlusses über die Erbschaft vom TT.04.2016 zur Hälfte Eigentümer folgender zum "****Gut-XY****" gehörender Liegenschaften in ***Staat***:

- Liegenschaft ***Eigentumsblatt-1***, Gemeinde ***Ort-1*** (siehe Grundbuchsatzug vom 15.01.2018 [OZ 20/56 = übersetzt OZ 20/49]),
- Liegenschaft ***Eigentumsblatt-2***, Gemeinde ***Ort-2*** (siehe Grundbuchsatzug vom 15.01.2018 [OZ 20/78]),
- Liegenschaft ***Eigentumsblatt-3***, Gemeinde ***Ort-1*** (siehe Grundbuchsatzug vom 15.01.2018 [OZ 20/76 = übersetzt OZ 20/54]),
- Liegenschaft ***Eigentumsblatt-4***, Gemeinde ***Ort-3*** (siehe Grundbuchsatzug vom 15.01.2018 [OZ 20/72]),
- Liegenschaft ***Eigentumsblatt-5***, Gemeinde ***Ort-4*** (siehe Grundbuchsatzug vom 15.01.2018 [OZ 20/64]),
- Liegenschaft ***Eigentumsblatt-6***, Gemeinde ***Ort-4*** (siehe Grundbuchsatzug vom 15.01.2018 [OZ 20/68]),
- Liegenschaft ***Eigentumsblatt-7***, Gemeinde ***Ort-2*** (siehe Grundbuchsatzug vom 15.01.2018 [OZ 20/82]).

Das Verrechnungskonto des Mag. ***VN-1*** ***NN*** (3461) weist Ende des Jahres 2012 einen Stand von 554.283,42 € und an den Enden der Streitjahre bzw. Ende März 2018 (letztes Quartal vor dem Ende der Außenprüfung) folgende Stände und Forderungszuwächse auf (OZ 23/16):

Stichtag	Stand Verrechnungskonto	Veränderung zum 31.12. des Vorjahres
31.12.2013	679.445,41 €	+125.161,99 €
31.12.2014	744.092,66 €	+64.647,25 €
31.12.2015	863.352,04 €	+119.259,38 €
31.12.2016	935.101,06 €	+71.749,02 €
31.12.2017	1.030.588,80	+95.487,74 €
31.03.2018	1.066.418,92 €	+35.830,12 €

Nach dem Ende der Außenprüfung entwickelte sich das Verrechnungskonto wie folgt (OZ 63-OZ 66):

Stichtag	Stand Verrechnungskonto	Veränderung zum 31.12. des Vorjahres
31.12.2018	982.314,40 €	-48.274,40 €
31.12.2019	1.058.794,62 €	+76.480,22 €
31.12.2020	1.128.479,60 €	+69.684,98 €
31.12.2021	1.211.508,33 €	+83.028,73 €
31.12.2022	1.210.196,87 €	-1.311,46 €
31.12.2023	1.171.408,48 €	-38.788,39 €
31.03.2024	1.180.270,05 €	+8.861,57 €

Streitpunkt "Rückstellung für Nacharbeiten"

In den Streitjahren 2012 bis 2015 verbuchte die Beschwerdeführerin folgenden Rückstellungsaufwand (OZ 32-37):

Jahr	Dotierung Rückstellung	Auflösung Rückstellung
2012	41.600,00 €	-

2013	78.000,00 €	41.600,00 €
2014	90.000,00 €	78.000,00 €
2015	66.000,00 €	90.000,00 €

Verfahrensablauf:

Außenprüfung

Mit Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 06.09.2016 führte die Abgabenbehörde bei der Beschwerdeführerin eine Außenprüfung ua. betreffend Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2012 bis 2014 (mit Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 31.05.2017 erweitert auf die Jahre 2016 und 2017) durch.

Streitpunkt "Verrechnungskonto"

Mit E-Mail vom 05.12.2016 (OZ 16/2) verlangte die Abgabenbehörde von der Beschwerdeführerin zu den "Entnahmen" am Verrechnungskonto die Auskunft, ob es dazu eine schriftliche Vereinbarung gebe.

Die Beschwerdeführerin legte dazu eine mit 16.12.2008 datiertes und als "Darlehenszusage" bezeichnetes Schriftstück (OZ 19/1) mit folgendem Inhalt vor:

*I. Mag. ***VN-1*** ***NN*** ist designierter Hälfte-Erbe des Familienbesitzes in ***PLZ*** ***Ort-1***, ***Staat***.*

*II. Herrn Mag. ***VN-1*** ***NN*** steht das Recht zu, bis zur tatsächlichen Einantwortung in den Familienbesitz Darlehen nach Maßgabe der zur Verfügung stehenden Liquidität aus der [Beschwerdeführerin] zu beziehen.*

III. Die Verzinsung erfolgt mit 1 % über dem 3-Monats Euribor oder einem vergleichbaren Parameter.

*IV. Die Rückzahlung der bezogenen Darlehensbeträge samt verrechenbaren Darlehenszinsen erfolgt ab dem der Einantwortung in das Erbe folgenden Kalenderjahr, entweder in jährlichen festzusetzenden Raten nach Maßgabe der in der ***Staat*** erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder Zug um Zug gegen Veräußerung der geerbten Ländereien.*

VI. Sollten einzelne Bestimmungen dieser Vereinbarung ungültig sein oder werden bzw. eine Regelungslücke aufweisen, sind die ungültigen oder fehlenden Bestimmungen durch solche Vereinbarungen zu ersetzen, die dem Vertragswillen der Parteien am nächsten kommen.

VII. Allfällige Änderungen dieser Vereinbarung haben in Schriftform zu erfolgen.

Mit E-Mail vom 25.09.2017 (OZ 16/20 und OZ 16/34) forderte die Abgabenbehörde die Beschwerdeführerin auf, die Unterlagen zur durchgeführten Bonitätsprüfung des Darlehensnehmers (Nachweise über das Einkommen zum Zeitpunkt der Darlehenshingabe und die Entwicklung des Einkommens, Berücksichtigung der Stabilität des Einkommens (Verschlechterung der Einkommenssituation 2013-2015), vorhandene Schulden und Verpflichtungen des Darlehensnehmers, Ersparnisse des Gesellschafters (insbes. Immobilien und Kapitalvermögen unter der Voraussetzung, dass eine Verwertung zukünftig realistisch erscheint und keine sonstigen Gläubiger vorrangig befriedigt werden müssen), usw. vorzulegen.

Mit Schreiben vom 27.11.2017 (OZ 17/3) teilte die Beschwerdeführerin der Abgabenbehörde mit, dass es sich um einen klar absehbaren Zeitpunkt handle, weil der Vater des Darlehensnehmers im Dezember 2015 im Alter von 90 Jahren verstorben und bereits in den Jahren davor schweren Erkrankungen ausgesetzt gewesen sei. Bei der Land- und Forstwirtschaft sei es aufgrund des fortgeschrittenen Alters des Verstorbenen zu einem Investitionsrückstau gekommen. Die nötigen Investitionen seien mittlerweile nachgeholt und ab dem nächsten Jahr würden Rückzahlungen erfolgen. Es sei immer außer Frage gestanden, dass Mag. ***VN-1*** ***NN*** und sein Bruder als leibliche Nachfahren erben würden. Die Liegenschaft als Sicherheit für das Darlehen sei nach schon deshalb drittüblich, weil auch noch nicht angefallene Verlassenschaften sehr wohl bereits verkauft oder belastet werden könnten. Mag. ***VN-1*** ***NN*** hafte mit seinem gesamten Vermögen. Die Kreditwürdigkeit sei wegen der Land- und Forstwirtschaft in *** jedenfalls gegeben. Die Bonität habe sich durch den Erbanfall vielmehr sprunghaft erhöht. Der guten Ordnung halber möchte man auch darauf hinweisen, dass Mag. ***VN-1*** ***NN*** auch über Grundbesitz in Österreich (eine Eigentumswohnung in Wien in der ***Gasse-2***) verfüge.

In der Besprechung am 09.03.2018 gab Mag. ***VN-1*** ***NN*** gegenüber der Abgabenbehörde an, bei dem Erbe handle sich hierbei um ca. 700 ha Wald, 70 ha Felder, Schloss und Nebengebäude. Die Verwaltung erfolge durch ihn als Hälfterben. Seit der Übernahme nach dem Tod des Vaters im Jahr 2015 würden Arbeiten zur Wiedererlangung von Einkünften durchgeführt. Da aufgrund der gesundheitlichen Situation des Vaters die Gebäude sowie die Ländereien vernachlässigt worden wären, seien schon vor Erbantritt Investitionen in das zukünftige Erbe erfolgt. Es sei nicht beabsichtigt gewesen, der Beschwerdeführerin Geld (durch Ausschüttungen) endgültig zu entziehen. Vielmehr sollten durch das Darlehen Zinserträge erzielt werden. Die geliehenen Gelder flößen nach und nach, frühestens nach acht Jahren, spätestens nach 10 Jahren (realistischer) in die GmbH zurück. Es seien derzeit zwei Angestellte zur Bewirtschaftung angestellt. Es sei beabsichtigt, das derzeit leerstehende Schloss für Konzerte, Ritterspiele, Weihnachtsmärkte u.ä zu nutzen. Der Sachwert betrage laut Notar ca. "3.500.00[0],- EUR" (siehe Seite 3 des Besprechungsprotokolls [OZ 18/1]).

In der Besprechung am 24.04.2018 wurde der Beschwerdeführerin mitgeteilt, dass bezüglich der Einräumung eines Darlehens für den 25%-Gesellschafter in Höhe von 100 % des Gewinnvortrags keine Fremdüblichkeit vorliege. Der Gesellschafter könne sich nicht auf die Bonität berufen, weil ihm Gewinnanteile von 100 % zustünden. Eine abweichende Gewinnaufteilung sei bis zum heutigen Tag nicht erwähnt und auch nichts Schriftliches vorgelegt worden. Mit 2013 habe sich jedenfalls die Bonität so sehr verschlechtert, dass die Beschwerdeführerin hätte reagieren müssen. Trotz Möglichkeit der [unlesbar] ins Grundbuch (**Staat**) sei dies nicht erfolgt, auch andere Sicherheiten seien nicht abverlangt worden (siehe Besprechungsprotokoll [OZ 18/16]).

Streitpunkt "Rückstellung für Nacharbeiten"

Mit E-Mail vom 05.12.2016 (OZ 16/2) forderte die Abgabenbehörde die Beschwerdeführerin zu den Rückstellungen für Nacharbeiten zur "Dokumentation zur Höhe", "Begründung" und zum "Nachweis mittels geeigneter Unterlagen" auf.

Die Beschwerdeführerin legte dazu mit jeweils 31.12. datierte und als "Aktenvermerke" bezeichnetes Schriftstücke mit folgendem Inhalt vor:

a) Rückstellungen Nacharbeiten 2012 (OZ 21/3)

Da die verschiedenen Projekte noch nicht abgeschlossen sind, diverse offene Gespräche hier noch laufen ist es notwendig hier einige Nachbearbeitungsrückstellungen zu bilden:

- ****S***: Nachfassen der möglichen Erfolgsprämie durch den Abschluss Ägypten 1 MT*
- ****T1***: Das Projekt verlangt konstante Überprüfung der möglichen Kandidaten für weitere Gespräche 3 M*
- ****K1***: Da das Projekt mit *** zwar abgebrochen wurden sind doch weitere Beobachtungen der Branche, regelmäßiger Austausch mit dem Mandanten und mit *** zu führen. Auch sind Besuche vor Ort um den Kontakt und die Chancen zu wahren 4 MT*
- ****A1***: Der Abschluss des Mandates erfordert aber ein Halten der Gespräche mit dem Käufer in Hu und in D, dh. Überprüfung, dass auch keine Nachwirkungen aus der DD kommen 3 MT*
- ****M1***: Die Diskussion und die Begleitung der *** Chancen bei *** sind weiter wahrzunehmen 1 MT*
- ****I***: Die Gespräche mit dem Banken sind weiter zu führen auch mit dem *** und dem Management, auch sind die Chancen bei möglichen potenziellen Interessenten immer auszuloten 2 MT*
- ****R***: Eine Überprüfung der Long List und eine Durchforstung der Chancen sind regelmäßig vorzunehmen und hier eine Berichtslinie zu unserem Mandanten zu halten 3 MT*

- ****P1***: Die Gespräche mit den potenziellen Interessenten sind im Hintergrund weiterzuführen und hier ist auch regelmäßig zu berichten 5 MT*
- ****S2***: Hier sind potenzielle Gespräche mit dem Masseverwaltern, mit dem Mandanten und seinen Beratern notwendig bis zum Abschluss der Insolvenz 3 MT*
- ****O***: Gespräche mit dem Banken über eine Restrukturierung der offenen Verbindlichkeiten sind notwendig, auch sind Besuche vor Ort wahrscheinlich 3 MT*
- ****C***: Regelmäßige Beobachtung der Märkte, der Entwicklungen der Frachtraten, Auslastungen, Berichte der börsennotierten Konkurrenz und möglicherweise Berichterstattung an unserem Mandanten 5 MT*

Daher gesamt 32 MT zum internen Satz von € 1.300. ergibt € 41,600.-

b) Rückstellungen Nacharbeiten 2013 (OZ 21/4)

Da die verschiedenen Projekte noch nicht abgeschlossen sind, diverse offene Gespräche hier noch laufen ist es notwendig hier einige Nachbearbeitungsrückstellungen zu bilden:

- ****S***: Nachfassen der möglichen Erfolgsprämie durch den Abschluss Ägypten 1 MT*
- ****T1***: Das Projekt verlangt konstante Überprüfung der möglichen Kandidaten für weitere Gespräche 1 MT*
- ****K1***: Wir sind weiter dabei den Markt zu beobachten, mögliche Targets in *** und auch in Europa zu identifizieren, die Analyse *** hat uns hier bestätigt, wir schauen uns den Markt alle 2 Monate an 6 MT*
- ****A1***: interne Diskussionen und auch das Beobachten des Umfeldes, auch die Regionen spielen hier eine größere Rolle 4 MT*
- ****M1***: Die Diskussion und die Begleitung der *** Chancen bei *** sind weiter wahrzunehmen 2 MT*
- ****I***: Nach Abschluss des Projektes ist die interne Diskussion mit Z zu führen damit der richtige Zeitpunkt um mit den Banken wieder Kontakt aufzunehmen, somit sind auch Gespräche mit den Banken notwendig. Das Beobachten der Außerbanken Branche wie Hedge-Fonds etc ist eine weitere Option 10 MT*
- ****R***: Eine Überprüfung der Long List und eine Durchforstung der Chancen sind regelmäßig vorzunehmen und hier eine Berichtslinie zu unserem Mandanten zu halten 3 MT*
- ****P1***: Beobachtung der Entwicklung ist deswegen notwendig, da wir uns in einer Streitbeziehung befindet, hier ist auch die Branche mit zu beobachten 2 MT*
- ****S2***: Weiter beobachten, damit uns die Masseverwalter nicht in die Haftung hineinziehen können 2 MT*
- ****O***: Gespräche mit dem Mandanten damit wir hier in *** am Ball bleiben. 2 MT*

- ****C***: Regelmäßige Beobachtung der Märkte, der Entwicklungen der Frachtraten, Auslastungen, Berichte der börsennotierten Konkurrenz und möglicherweise Berichterstattung an unserem Mandanten 5 MT*
- ****A2***: Weiter ist die Beobachtung der Märkte notwendig 2 MT*
- ****T2***: Hier haben wir die Bewertung zwar abgeschlossen aber sie ist immer wieder auf einen aktuellen Stand zu bringen 8 MT*
- ****K2***: Das Unternehmen braucht immer wieder die Betreuung, hat kein Geld und daher müssen wir zusätzliche unbezahlte Leistungen erbringen 4 MT*

Daher gesamt 52 MT zum internen Satz von € 1.500. ergibt € 78.000.-

c) Rückstellungen Nacharbeiten 2014 (OZ 21/5)

Da die verschiedenen Projekte noch nicht abgeschlossen sind, diverse offene Gespräche hier noch laufen ist es notwendig hier einige Nacharbeitungsrückstellungen zu bilden:

- ****S***: Nachfassen der möglichen Erfolgsprämie durch den Abschluss Ägypten 1 MT*
- ****T1***: Das Projekt verlangt konstante Überprüfung der möglichen Kandidaten für weiter Gespräche 1 MT*
- ****K1***: Wir sind weiter dabei den Markt zu beobachten, mögliche Targets in *** und auch in Europa zu identifizieren, die Analyse *** hat uns hier bestätigt, wir schauen uns den Markt alle 2 Monate an, die Insolvenz 2014 war eine Bestätigung 4 MT*
- ****A1***: interne Diskussionen und auch das Beobachten des Umfeldes, auch die Regionen spielen hier eine größere Rolle 2 MT*
- ****M1***: Haben auch hier wieder einen kleine Folgeauftrag bekommen, war die Organisation des Bidding in Rumänien. Aus der Diskussion mit ***M2*** wurde in 2015 eine Intensivierung der Gespräche Mit Celo 2 MT*
- ****I***: Regelmäßiger Kontakt und die Diskussion über mögliche weitere Finanzierungsformen und Angebote. Das Beobachten der Außerbanken Branche wie Hedge-Fonds etc ist eine weitere Option. Auch der Einsatz von Kapitalmarktprodukten muss regelmäßig erfolgen 6 MT*
- ****R***: Eine Überprüfung der Long List und eine Durchforstung der Chancen sind regelmäßig vorzunehmen und hier eine Berichtslinie zu unserem Mandanten zu halten 3 MT*
- ****P1***: Beobachtung der Entwicklung ist deswegen notwendig, da wir uns in einer Streitbeziehung befindet, hier ist auch die Branche mit zu beobachten 3 MT*
- ****S2***: Weiter beobachten, damit uns die Masseverwalter nicht in die Haftung hineinziehen können 2 MT*
- ****C***: Regelmäßige Beobachtung der Märkte, der Entwicklungen der Frachtraten, Auslastungen, Berichte der börsennotierten Konkurrenz und möglicherweise Berichterstattung an unserem Mandanten 5 MT*

- ****A2***: Weiter ist die Beobachtung der Märkte notwendig 3 MT*
- ****T2***: Hier haben wir die Bewertung zwar abgeschlossen aber sie ist immer wieder auf einen aktuellen Stand zu bringen. Eine regelmäßige Diskussion mit den Mitgesellschaftern, dem Wirtschaftsprüfer etc 4 MT*
- ****K2***: Das Unternehmen braucht immer wieder die Betreuung, hat kein Geld und daher müssen wir zusätzliche unbezahlte Leistungen erbringen 4 MT*
- *Projekt ***T3***: Obwohl angeschlossen kommen immer wieder potenzielle Interessenten um das Projekt oder seine Chancen zu evaluieren 5 MT*
- ****P2***: Hier entwickelt sich die Betreuung in eine ständige Betreuung in allen Angelegenheiten - auch in der privaten Sphäre des Stifters ist es notwendig ständig verfügbar zu sein 5 MT*
- ****H1***: Die Diskussion mit dem Auftraggeber geht in einen Streit mit den Gesellschaftern. Daher ist die Analyse auf dem Neuesten Stand zu halten und die Berechnungen und Annahmen jederzeit bereit zu halten 4 MT*
- ****F***: Das Projekt hat einen erheblichen Mehraufwand in den ersten Monaten erzeugt, die für die Arbeit in den Monaten 2015 erst gebraucht werden und auch aber über die Pauschale nicht abgerechnet werden konnten 4 MT*
- ****S3*** Hier sind immer wieder Gespräche mit dem Eigentümer zu führen und eine Evaluation der Möglichkeiten für einen Exit vorzunehmen 3 MT*
- *Aufbau*

Daher gesamt 60 MT zum internen Satz von € 1.500. ergibt € 90.000.-

d) Rückstellungen Nacharbeiten 2015 (OZ 21/7)

Da die verschiedenen Projekte noch nicht abgeschlossen sind, diverse offene Gespräche hier noch laufen ist es notwendig hier einige Nachbearbeitungsrückstellungen zu bilden:

- ****K1***: Immer wieder kommen Anfragen herein, wer mit wem zusammengeht, dh wir müssen regelmäßig den Markt beobachten auf mögliche Targets in *** und auch in Europa - speziell *** 2 MT*
- ****A1***: Beobachten des Umfeldes 2 MT*
- ****M2***: Nacharbeiten bei den Aktivitäten in *** und Beobachtung des Gitterrostmarktes in *** 4 MT*
- ****I***: Anrufe und dasn am Telefon Diskussion der aktuellen Standes, hier Feedback zu geben ist unserem Mandanten sehr wichtig. 3 MT*
- ****R***: Eine Überprüfung der Long List und eine Durchforstung der Chancen sind regelmäßig vorzunehmen und hier eine Berichtslinie zu unserem Mandanten zu halten 2 MT*
- ****P1***: Überprüfen der Entwicklung und der möglichen Folgen für den Prozess 2 MT*

- ****C***: Regelmäßige Beobachtung der Märkte, der Entwicklungen der Frachtraten, Auslastungen, Berichte der börsennotierten Konkurrenz und möglicherweise Berichterstattung an unserem Mandanten 3 MT*
- ****A2***: Weiter ist die Beobachtung der Märkte notwendig, auch hilft es in der Diskussion mit dem Vorstand und dem Eigentümer 3 MT*
- ****T2***: Informelle Diskussion mit den Mitgesellschaftern, dem Wirtschaftsprüfer etc, auch entsprechende Treffen finden hier statt 4 MT*
- *Projekt ***T3***: Nach wie vor werden wir hier angesprochen und müssen informell einen Weg finden um das Projekt weiter am Leben zu erhalten 1 MT*
- ****P2***: Unverändert, wir sind in alle Aktivitäten des Stifters eingebunden und der Aufwand in einem Monat übersteigt den Aufwand im nächsten. Eine Rückstellung ist notwendig für entsprechenden Nacharbeiten/Nachbetreuung 2 MT*
- ****H1***: Die Diskussion mit dem Auftraggeber geht in einen Streit mit den Gesellschaftern. Daher ist die Analyse auf dem Neuesten Stand zu halten und die Berechnungen und Annahmen jederzeit bereit zu halten 2 MT*
- ****F***: Kleiner Nacharbeiten, Gespräche mit dem Rechtsanwalt, den Eigentümern wegen Streit mit dem ehemaligen Berater 4 MT*
- ****S3*** Hier sind jimmer wieder Gespräche mit dem Eigentümer zu führen und eine Evaluation der Möglichkeiten für einen Exit vorzunehmen 1 MT*
- ****Z***: Kleinere Anpassungen an dem Filialsystem 2 MT*
- ****H2***: Monatlicher Check der Richtigkeit des Modells 3 MT*
- ****G***: Nacharbeiten an der Long List und der Präsentation 4 MT*

Daher gesamt 44 MT zum internen Satz von € 1.500. ergibt € 66.000.-

Mit E-Mails vom 31.05.2017 (OZ 16/18 und OZ 16/30) und vom 25.09.2017 (OZ 16/20 und OZ 16/34) hielt die Abgabenbehörde der Beschwerdeführerin vor, dass es sich ihrer Ansicht nach "um zukünftige Aufwendungen, die erst in den Folgejahren anfallen und keinen konkreten Bezug zum Jahr der Rückstellungsbildung haben," handle.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 27.11.2017 (OZ 17/3) teilte die Beschwerdeführerin der Abgabenbehörde zum Streitpunkt mit:

Die Rückstellung von Nacharbeiten wird jeweils im Folgejahr verwendet, weil diese Nacharbeit im Folgejahr tatsächlich geleistet wurde. Für die Projekte des neuen Jahres wird eine neue Rückstellung für Nacharbeit gebildet, die dann wieder im nächsten Jahr nach erbrachter Leistung verwendet wird.

Mit (am 05.12.2017 dem Prüfer übergebenem) Schreiben der Beschwerdeführerin vom 22.11.2017 (OZ 17/1) teilte die Beschwerdeführerin der Abgabenbehörde zum Streitpunkt weiters mit:

Generell:

Wenn ein Projekt auf Halten geschoben ist, unterbrochen wurde, eventuell noch die Chancen auf einen erfolgreichen Abschluss gewahrt werden sollen werden für die diversen Projekte Aufwendungen in der Zukunft getätigt. Denn man weiss nie wie sich die Projekte entwickeln. Manche Projekte haben eine Nachlaufphase von mehreren Jahren. Daher wird ein Teil des Honorars dafür rückgestellt.

2012

- ****P1***: siehe oben - Brandstätten Da die Transaktion ja noch nicht abgeschlossen war sind - um die Chancen zu wahren - noch Gespräche mit den bisherigen Interessenten geführt worden. Es kommt immer wieder vor, dass Verhandlungen abgebrochen werden und man die Gespräche mit den anderen Interessenten wieder aufnimmt.*
- ****M1***: wir haben in der Zeit danach immer wieder mit dem Management von *** Kontakt gehalten wir waren hier ein Puffer zwischen unserem Mandanten und dem Unternehmen.*
- ****C***: Das Management hat das Projekt aus internen Gründen gestoppt. Um aber weiter am Ball zu bleiben wurde der Markt - wie ausgeführt - beobachtet. Dh. die Einflussfaktoren für einen möglichen Verkauf ergeben sich auch wenn sich ein Fenster auftut. Fenster auftun heisst es ändert ein Interessent/Konkurrent seine Strategie und dann kann ein Ansprechen genau richtig sein.*

2013

- ****I***: Gespräche haben mit den Banken stattgefunden. Bei diesen Gesprächen wird die Kreditpolitik der jeweiligen Bank ausgelotet. Es haben sich aber in der Zwischenzeit neue Finanzierungsinstrumente gebildet. Wenn wir unseren Mandanten hier nicht darauf hinweisen, dann macht das jemand anderer und wir haben eine Chance versäumt. Das Ziel ist es immer mit neuen Ideen zu einem bestehenden Thema den Mandant zu informieren. In diesem konkreten Fall war eine Refinanzierung nach Ablauf eines Jahres wieder in Diskussion.*

*2014/15**Grundlage:*

Die Grundlage für den internen Satz sind die jährlichen Kosten. Diese bewegen sich - je nach Projekttype und Projektverlauf bei rund € 150.000,- Mögliche Arbeitstage sind p.a. sind ca. 50% der jährlichen Arbeitstage = ca. 100 Verrechnungssatz von € 1.500 pro Manntag

*In der Besprechung am 09.03.2018 gab Mag. ***VN-1*** ***NN*** gegenüber der Abgabenbehörde zum Streitpunkt an (siehe Seite 1-2 des Besprechungsprotokolls [OZ 18/1]):*

Mag. ***NN***: "Für erzielte Honorare sind div. Nacharbeiten notwendig, weil Teile des Honorars noch nicht abgearbeitet wurden. Die Primärleistung wurde zwar erbracht, für das fakturierte Honorar sind aber noch Leistungen zu erbringen. Der betreffende Vertrag ist offen, solange er nicht dezitiert gekündigt wird. Eine exakte Vereinbarung über die zu erbringende Leistung gibt es nur im Jahr 01. Die Leistung umfasst den Kauf und Verkauf von Unternehmen, abgerechnet wird dabei durch Inrechnungstellung von Manntagen und (im Erfolgsfall) ist eine Provision zu bezahlen."

Frage: "Gibt es Aufzeichnungen darüber, für welche Projekte Nacharbeiten in welcher Höhe geleistet werden mussten?"

Mag. ***NN***: "Gibt es nicht, das wäre zu aufwändig"

Bei der Besprechung wurden zum Streitpunkt folgende fünf "Leistungsverträge" vorgelegt: ***R***, ***F***, ***G***, ***H1*** und ***C*** (OZ 21/8-23).

Mit Schreiben der Beschwerdeführerin vom 06.04.2018 (OZ 17/11) wurde folgende Äußerung zum Streitpunkt abgegeben:

Die vorliegenden Aktenvermerke bezüglich Nacharbeiten beziehen sich wie bereits im Schriftsatz vom 22.22.2017 ausgeführt um Projekte die einer Nacharbeit bedürfen.

Diese Nacharbeit ergibt sich einerseits aus den Verträgen - siehe Formulierung – "sonstige Unterstützung die notwendig ist um das Projekt erfolgreich abzuschließen" andererseits aus den jeweiligen Projekten und dem daraus abgeleiteten Bedarf an Nacharbeit, laufender Betreuung, Möglichkeiten neue oder veränderte Aufgaben abzuleiten, etc.

Ob der Aufwand in Rechnung gestellt werden kann ergibt sich einerseits aus dem Vertrag andererseits aus der Geschäftsgebarung die wir über die Jahre mit dem Mandanten entwickelt haben. Die Kalkulation des Stundensatzes/Manntagsatz beinhaltet einen gewissen % Satz an Nacharbeit/weiterer Betreuung. Wir haben dieses System seit Gründung der Gesellschaft in Anwendung. Manche Mandate laufen seit vielen Jahren und werden - so hoffen wir - in der Zukunft zu einem erfolgreichen Abschluss führen. Weiters werden Mandate auch ohne Vertrag abgeschlossen. Die nachstehende Übersicht zeigt ihnen den Status - Basis Rückstellungen 2015 - an:

Projektname	Mandant/Kunde seit wann	Vertrag Ja	Vertrag nein	Kommentar
K1	2008	x		Projekt läuft noch immer
A1	2007		x	Wir erbringen laufend Beratung

M2	2000		x	Danach kamen weitere Projekte
I	2000			
R	2012	x		Projekt läuft noch immer
P1	2011	x		abgeschlossen
C	2012	x		Projekt läuft noch immer
A2	2008		x	Projekt läuft noch immer
T2	2013	x		in 2017 abgeschlossen
T3	2014	x		abgeschlossen
P2	2010		x	Projekt läuft noch immer
H1	2014	x		Projekt läuft noch immer
F	2014	x		Projekt läuft noch immer
S3	2009	x		Projekt läuft noch immer
Z	2015		x	Projekt läuft noch immer
G	2015	x		Projekt läuft noch immer

Zu folgenden Projekten übermitteln wir Ihnen die Verträge

- ***R***, ***F***, ***G***, ***H1***, ***C***

Aus dem oben ausgeführten ist klar ersichtlich, dass es notwendig ist laufend die Projekte in einer vertretbaren Art und Weise am Leben zu erhalten. Das bedeutet auch, dass der Aufwand in einer Periode nicht abgerechnet wird. Aber wir müssen der Transparenz und Objektivität entsprechend aus dem bisher verrechneten Honoraren wirtschaftlich diesen Mehraufwand entsprechend geltend machen und in die nächsten Jahre vortragen. Wir schätzen daher in jedem Jahr den Aufwand den wir weiter erbringen müssen.

Unser Geschäft ist dahingehend ausgerichtet die uns anvertrauten Mandate erfolgreich abzuschliessen.

Viele Unternehmen, die wir betreuen, haben eine vergleichbare Geschäftsgebarung.

Nach Durchführung einer Schlussbesprechung am 06.06.2018 (Niederschrift OZ 22) traf der Prüfer die hier strittige Feststellung, dass die auf dem Verrechnungskonto des Mag. ***VN-1*** **NN*** als Forderungen verbuchten "Entnahmen" als verdeckte Ausschüttungen (KESt 2012 bis 2018) zu beurteilen seien, und die hier ebenso strittige Feststellung, dass die Rückstellung für Nacharbeiten (K 2012 bis 2015) steuerlich nicht anzuerkennen sei.

Darstellung der Bemessungsgrundlagen für die Kapitalertragsteuer (OZ 23/16):

Zeitraum	KESt-Bemessungsgrundlage
2013	673.307,46 €*)
2014	57.564,97 €**)
2015	111.262,14 €**)
2016	62.801,49 €**)
2017	95.487,74 €**)
01-03/2018	35.830,12 €**)

*) 2013: Bemessungsgrundlage ist der Stand des Verrechnungskontos zum Jahresende (= Stand zum Vorjahresende/Jahresbeginn plus Jahreszuwachs) abzüglich verbuchte Zinsen.

**) 2014 bis 2018: Bemessungsgrundlagen sind die jährlichen Zuwächse auf dem Verrechnungskonto abzüglich allfällig verbuchte Zinsen.

Darstellung der Hinzurechnungen zur körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage:

Zeitraum	Hinzurechnungsbetrag
2012	41.600,00 €
2013	36.400,00 €
2014	12.000,00 €
2015	-24.000,00 €

Bescheide

Streitpunkt "Verrechnungskonto"

Mit Bescheiden vom 15.06.2018 (OZ 5 bis 11) zog die Abgabenbehörde die Beschwerdeführerin unter Zugrundelegung der Feststellung zur verdeckten Ausschüttung zur

Haftung für Kapitalertragsteuer (33,33 % der Bemessungsgrundlagen bis 2015 bzw. 37,93 % der Bemessungsgrundlagen ab 2016) wie folgt heran:

Zeitraum	Haftungsbetrag
2013	224.435,82 €
2014	19.188,32 €
2015	37.087,38 €
2016	23.821,25 €
2017	36.219,48 €
01-03/2018	13.590,73 €

Dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 15.06.2018 (OZ 23), auf den die angefochtenen Bescheide verweisen, ist zur Begründung der strittigen Feststellung zu entnehmen (Tz. 4):

Zu der o.a. Vereinbarung ("Darlehenszusage") ergaben sich seitens der AP folgende Feststellungen:

*.) Es wurde kein Kreditrahmen festgelegt. Der Gesellschafter Mag. ***VN-1*** ***NN*** könnte/kann daher Darlehen in unbestimmter Höhe beziehen, solange dies die Liquidität des Darlehensgebers zulässt. Hier fehlt es an der gebotenen Fremdüblichkeit, denn kein anderer (fremder) Darlehensgeber würde ein Darlehen in unbestimmter Höhe einräumen.*

*.) Laut Vereinbarung steht dem Gesellschafter das Recht zu "bis zur tatsächlichen Einantwortung in den Familienbesitz" Darlehen zu beziehen. Der Gerichtsbeschluss über das Erbe datiert mit TT.5.2016, die Eintragung des Gesellschafters als Hälfteeigentümer ins *** Grundbuch erfolgte mit TT.6.2016. Die o.a. Vereinbarung endete also mit TT.6.2016. Eine neue, darüber hinaus gehende Vereinbarung wurde nicht vorgelegt. Trotzdem wurden auch nach diesem Zeitpunkt Gelder dem Gesellschafter zur Verfügung gestellt und diese auf dem betreffenden Verrechnungskonto verbucht.*

.) in der Darlehenszusage wurde keine fixe Fälligkeit des Darlehens festgesetzt. Wenn lt. Vereinbarung 'die Rückzahlung der bezogenen Darlehensbeträge samt verrechenbaren Zinsen ab dem der Einantwortung in das Erbe folgenden Kalenderjahr erfolgt', so ist dies nur ein unbestimmter Zeitpunkt, denn wann und in welcher Höhe diese Einantwortung in das Erbe erfolgt, kann nicht vorausgesagt werden. Ein fremder Darlehensgeber würde einer solchen Vereinbarung jedenfalls nicht zustimmen.

.) Die Rückzahlungsmodalitäten sind nicht eindeutig festgelegt. Lt. Vereinbarung erfolgt die Rückzahlung 'entweder in jährlich festzusetzenden Raten nach Maßgabe der in der ***Staat*** erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ODER Zug um Zug gegen Veräußerung der geerbten Ländereien'. Auch hier fehlt es an der bei Geschäftsbeziehungen zwischen Gesellschaften und ihrem Gesellschafter gebotenen Fremdüblichkeit, denn es gibt massive Unwägbarkeiten betreffend Höhe der zukünftigen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bzw. der Höhe des erzielbaren Veräußerungserlöses der betreffenden Ländereien.

.) In der Darlehenszusage fehlt es an Sicherheiten, die der Darlehensnehmer beibringt. Die Darlehenszusage enthält nämlich nur die (nicht fremdübliche) Regelung der Rückzahlung des Darlehens (nämlich mittels der ihm zukünftig im Erbweg zufallenden Ländereien). Dass diese Ländereien als Sicherheit für das erhaltene Darlehen dienen sollen, ist in der Darlehenszusage nicht erwähnt. Dies wäre aber auch nach Auffassung der AP nicht möglich, denn eine zukünftige Erbschaft kann aufgrund zu vieler Unwägbarkeiten (Höhe des tatsächlichen Erbes, mögliche Erbanfechtung, Zeitpunkt des Erbes) nicht als Sicherheit dienen und würde auch von einem fremden Darlehensgeber ohne vorherige, nähere Prüfung (Gutachten, Prognoserechnung, oder ähnliches) nicht als Sicherheit anerkannt werden.

Darlehensnehmer Mag. ***VN-1*** ***NN***

Im Zuge der Außenprüfung wurde anhand der vorliegenden Unterlagen (Steuererklärungen des Gesellschafters Mag. ***VN-1*** ***NN***) festgestellt, dass sich dessen Einkommenssituation im Prüfungszeitraum wie folgt darstellt:

Gesamtbetrag der Einkünfte:

2008: 62.812,16
 2009: 65.504,21
 2010: 64.847,21
 2011: 61.681,01
 2012: 46.217,72
 2013: 290,14
 2014: 7.368,17
 2015: 16.613,11
 2016: 19.418,92

Die Einkommenssituation des Gesellschafters hat sich also vor allem im Jahr 2013 gegenüber den Einkünften der Jahre davor massiv verschlechtert. Aus diesem Grund wurde die geprüfte Gesellschaft mit Schreiben vom 25.9.2017 ("3.Fragenkatalog zur laufenden Außenprüfung") aufgefordert, Unterlagen zu Sicherheiten, die der Gesellschafter beigebracht hat, vorzulegen. Des weiteren wurden Unterlagen zur Bonitätsprüfung des Darlehensnehmers abverlangt

(Nachweise über das Einkommen zum Zeitpunkt der Darlehenshingabe und die Entwicklung des Einkommens, Berücksichtigung der Stabilität des Einkommens (im Hinblick auf die massive Verschlechterung des Einkommens in den Jahren 2013-2015), vorhandene Schulden und Verpflichtungen des Darlehensnehmers, Ersparnisse des-Gesellschafters, etc).

Der o.a. Fragenkatalog wurde mit Schreiben vom 22.11.2017 wie folgt beantwortet:

"Bei der Darlehenszusage handelt es sich um eine Rahmenvereinbarung. Die tatsächliche Ausnutzung des Rahmens erfolgt entsprechend der liquiden Möglichkeiten der Gesellschaft.

Es handelt sich um einen klar absehbaren Zeitpunkt, weil der Vater des Darlehensnehmers im Dezember 2015 im Alter von 90 Jahren verstorben ist und bereits in den Jahren davor schweren Erkrankungen ausgesetzt war. Bei der Land- und Forstwirtschaft kam es aufgrund des fortgeschrittenen Alters des Verstorbenen zu einem Investitionsrückstau - die nötigen Investitionen wurden mittlerweile nachgeholt und ab dem nächsten Jahr werden Rückzahlungen erfolgen.

*Es stand immer außer Frage, dass Herr [Mag. ***VN-1*** ***NN***] und sein Bruder als leibliche Nachfolger erben werden. Die Liegenschaft als Sicherheit für das Darlehen ist unserer Ansicht nach schon deshalb drittbüchlich, weil auch noch nicht angefallene Verlassenschaften sehr wohl bereits verkauft oder belastet werden können.*

*Herr Mag. ***VN-1*** ***NN*** haftet mit seinem gesamten Vermögen. Die Kreditwürdigkeit war und ist wegen der Land-und Forstwirtschaft in *** jedenfalls gegeben. Die Bonität hat sich durch den Erbanfall vielmehr sprunghaft erhöht. Der guten Ordnung halber möchten wir auch darauf hinweisen, dass Herr [Mag. ***VN-1*** ***NN***] auch über Grundbesitz in Österreich (eine Eigentumswohnung in Wien in der ***Gasse-2***) verfügt."*

*In den Besprechungen am 9.3.2018 bzw. 24.4.2018 wurde der Gesellschafter-Geschäftsführer [Mag. ***VN-1*** ***NN***] im Beisein der steuerlichen Vertretung nochmals zum Thema Verrechnungskonto [Mag. ***VN-1*** ***NN***], insbesondere zu den Sicherheiten und zur Bonität eingehend befragt und aufgefordert, Unterlagen dazu vorzulegen. Der Gesellschafter-Geschäftsführer bzw. der steuerliche Vertreter nahm dazu sinngemäß wie folgt Stellung:*

Das Erbe bestehe aus ca. 700 ha Wald, 70 ha Felder und einem Schloss mit Nebengebäuden. Die Einantwortung in das Erbe erfolgte mit 5/2016. Der durch den Notar festgestellte Sachwert der geerbten Ländereien betrage insgesamt ca. € 3.500.000,00, sein Anteil daher ca. € 1.750.000,00. Die Ländereien würden durch ihn (Ges./Gf.) verwaltet, derzeit wären 2 Personen angestellt, zusätzlich würden Saisonarbeiter beschäftigt. Schon im Vorfeld seien Gelder zur Instandsetzung des (abgewirtschafteten) Erbes verausgabt worden, dies dazu, um zukünftig sowohl aus den Ländereien, als auch aus diversen Veranstaltungen im Schloss Einnahmen lukrieren zu können. Diese Einkünfte würden in Zukunft in die geprüfte GmbH zurückfließen.

Die GmbH habe niemals die über das Verrechnungskonto des Gesellschafters getätigten Entnahmen mit Fremdkapital finanziert. Die Darlehenssumme würde nämlich, bis auf das Jahr 2014, den Gewinnvortrag der GmbH nicht übersteigen. Für den Überhang der Darlehenssumme von ca. € 50.000,00 würde [Mag. ***VN-1*** ***NN***] persönlich haften. Die Bonität des Gesellschafters sei also allein schon deswegen gegeben, weil ihm der ausschüttungsfähige Gewinn der geprüften GmbH zustehe und die ausgeliehenen Gelder diesen nicht übersteigen.

Darüber hinaus wurden im Prüfungsverfahren zu Sicherheiten bzw. Bonität keine Unterlagen vorgelegt, bzw. seitens der geprüften GmbH keine Angaben gemacht.

Die AP beurteilt den vorliegenden Sachverhalt wie folgt:

Die Bonität des Darlehensschuldners [Mag. ***VN-1*** ***NN***] verschlechterte sich im Jahr 2013 massiv. Die von der geprüften GmbH ins Treffen gebrachte Bonität aufgrund des ihm zustehenden, ausschüttungsfähigen Gewinnes kann aus folgenden Gründen nicht als Bonitätsnachweis dienen:

Der Gewinnvortrag der geprüften GmbH stellte sich in den Jahren 2013 bis 2016 wie folgt dar:

2013: 677.821,32

2014: 693.768,12

2015: 741.966,36

2016: 757.458,78

Die geprüfte GmbH übersieht in ihrer Begründung, dass der Darlehensnehmer [Mag. ***VN-1*** ***NN***] nur Gesellschaftsanteile in Höhe von 25% innehat. Der ihm zustehende, ausschüttungsfähige Gewinn beträgt daher in den Jahren 2013-2016 wie folgt:

2013: 169.455,33

2014: 173.442,03

2015: 185.491,59

2016: 189.364,69

Das Darlehen übersteigt also entgegen den Ausführungen der geprüften GmbH den an den Gesellschafter (Darlehensnehmer) [Mag. ***VN-1*** ***NN***] ausschüttungsfähigen Gewinn massiv. Der Gesellschafter besitzt kein Mehrheitsstimmrecht, mit dem er die Gewinnausschüttung beschließen könnte. Im Prüfungsverfahren wurde kein Gesellschafterbeschluss vorgelegt, in dem eine anderslautende Vereinbarung getroffen worden wäre. Insbesondere wurde im Prüfungsverfahren auch kein Gesellschafterbeschluss vorgelegt oder erwähnt, aus dem hervorgeht, dass eine alineare Gewinnverteilung (nämlich 100% Gewinnausschüttung an den 25%-Gesellschafter [Mag. ***VN-1*** ***NN***]) vorgesehen ist.

Die ausschüttungsfähigen Gewinne der geprüften Gesellschaft können also aus den oben genannten Gründen nicht als positiver Bonitätsnachweis dienen.

*Wenn die geprüfte GmbH angibt, dass sich die Bonität des Gesellschafters [Mag. ***VN-1*** ***NN***] aufgrund des Erbanfalls sprunghaft erhöht hat, so ist dem Folgendes entgegenzuhalten:*

Die Einantwortung in das Erbe erfolgte mit 5/2016, die Verschlechterung der Einkommenssituation ereignete sich aber bereits im Jahr 2013. Zu diesem Zeitpunkt kann also die zukünftige "sprunghafte Erhöhung" der Bonität einerseits schon nicht als Nachweis dienen. Andererseits konnte zu diesem Zeitpunkt (2013) nicht vorausgesehen werden, wann der Erbsantritt erfolgt, welche Einkünfte aus den geerbten Ländereien (seien es Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, seien es Veräußerungserlöse) erzielbar sein werden und wie sich dadurch die Einkommenssituation und damit die Bonität des Gesellschafters entwickeln würde.

*Die AP kommt daher zu dem Schluss, dass sich die Bonität des Darlehensnehmers und Gesellschafters Mag. ***VN-1*** ***NN*** im Jahr 2013 massiv verschlechterte.*

Im Falle der Verschlechterung der Bonität hat die Gesellschaft unverzüglich Maßnahmen zu setzen, wenn gleichzeitig Sicherheiten fehlen, bzw. wenn keine Sicherheiten in ausreichender Höhe vorhanden sind.

*Wenn die geprüfte GmbH angibt, dass das Erbe der Ländereien in der *** als Sicherheit diene, dann ist dem Folgendes entgegenzuhalten:*

*Sicherheiten sollen die Gesellschaft gegen das Ausfallrisiko aus der Geldmittelüberlassung absichern. Die Sicherheiten müssen dabei derart ausgestaltet sein, dass die Gesellschaft in der Lage ist, ihre Forderung durch entsprechenden - ungehindert von anderen Gläubigern - Zugriff bzw. Verwertung zu befriedigen. Wie schon oben dargelegt, findet sich in der "Darlehenszusage" vom 16.12.2008 keine Vereinbarung darüber, dass das zukünftige Erbe der Ländereien als Sicherheit zu dienen bestimmt ist. Es wurde von der geprüften GmbH nicht sichergestellt, Zugriff auf die betreffenden Ländereien erlangen zu können. Wenn die geprüfte GmbH in der Vorhaltsbeantwortung vom 22.11.2017 angibt, dass 'die Liegenschaft als Sicherheit für das Darlehen unserer Ansicht nach schon deshalb drittbüchlich ist, weil auch noch nicht angefallene Verlassenschaften sehr wohl bereits verkauft oder belastet werden können', dann stellt sich die Frage, warum die geprüfte GmbH im Jahr der Verschlechterung der Bonität des Gesellschafters 2013 keine Maßnahmen dahingehend ergriffen hat (sei es durch Eintragung ins *** Grundbuch, o.ä.). Selbst im Jahr 2016, als die Eintragung des Gesellschafters [Mag. ***VN-1*** ***NN***] als Hälfteeigentümer der Liegenschaft in das *** Grundbuch bereits erfolgt war, setzte die geprüfte GmbH keinerlei geeignete Maßnahmen, um die Eindringlichkeit der Forderung sicherzustellen. Die Ländereien in der *** können daher lt Auffassung der AP*

nicht als Sicherheiten für das Darlehen des Gesellschafters angesehen werden, bzw. als solche dienen.

*Als weitere Sicherheit wurde seitens der geprüften GmbH die Eigentumswohnung ***Gasse-2*** des Gesellschafters [Mag. ***VN-1*** ***NN***] genannt. Diese wurde mit Kaufvertrag vom TT.8.2011 von diesem erworben. Die Liegenschaft ist aber lt. Grundbuch mit einem Pfandrecht in Höhe von € 150.000,00 für die Raiffeisen-Regionalbank Gänserndorf belastet. In welcher Höhe der Kredit dafür bereits getilgt wurde, wurde im Zuge der Außenprüfung nicht angegeben, die Eintragung im Grundbuch ist aber mit heutigem Tage nach wie vor aufrecht. Die geprüfte GmbH hat bzw. hätte also auch hier keine Möglichkeit, diese Liegenschaft entsprechend zu verwerten, um die Forderung (zumindest teilweise) zu befriedigen. Auch die Liegenschaft ***Gasse-2*** stellt also keine Sicherheit für das Darlehen des Gesellschafters dar.*

*Die Bonität des Gesellschafters [Mag. ***VN-1*** ***NN***] im Jahr 2013 und folgende, sowie die Sicherheiten des o.g. Gesellschafters wurden anhand aller, der AP vorliegenden und übergebenen Unterlagen, sowie den mündlichen Ausführungen des Gesellschafter/Geschäftsführers Mag. ***VN-1*** ***NN*** und der steuerlichen Vertretung beurteilt. Dabei wurde, wie oben dargelegt festgestellt, dass im Jahr 2013 trotz Fehlen von Sicherheiten und der massiven Verschlechterung der Bonität seitens der geprüften GmbH keine unverzüglichen Maßnahmen durch diese gesetzt wurden, um die Einbringlichkeit der Forderung sicherzustellen.*

*Unter Berücksichtigung der massiven Verschlechterung der Bonität im Jahr 2013 und den fehlenden Sicherheiten, sowie der oben ausführlich beschriebenen, unzureichenden vertraglichen Vereinbarungen in der 'Darlehenszusage' vom 16.12.2008 kommt die AP daher zu dem Schluss, dass im gegenständlichen Fall eine fremdunübliche Geldmittelüberlassung vorliegt. Es fehlt an der gebotenen Rückzahlungsabsicht, sodass nach Auffassung der AP eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter Mag. ***VN-1*** ***NN*** im Jahr 2013 in Höhe des Standes des Verrechnungskontos (exklusive Zinsen 2013) vorliegt, die der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen ist. Die über das Verrechnungskonto verbuchten 'Entnahmen' der Prüfungsjahre 2014 und 2015, sowie der Nachschauzeiträume 2016, 2017 und 1-3/2018 stellen ebenfalls verdeckte Ausschüttungen an den Gesellschafter [Mag. ***VN-1*** ***NN***] dar und sind als solche ebenfalls der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen.*

Die objektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung (Belastung der Körperschaft) ist wie durch die o.a. Ausführungen dokumentiert, eindeutig gegeben. Die Absicht der Vorteilsgewährung (subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung) ist ebenso gegeben, denn es liegt der subjektive Wille der Gesellschaft (=ihrer Organe) vor, dem Gesellschafter einen Vorteil zu gewähren.

*Die Kapitalertragsteuer wird mangels Bonität des Gesellschafters [Mag. ***VN-1***
NN] von der geprüften GmbH getragen. Die Übernahme der KESt durch die geprüfte
Gesellschaft stellt ebenso eine verdeckte Ausschüttung dar. (Betragsmäßige Auswirkung und
Festsetzung der KESt: siehe Beilage A).*

*Die in den Jahren 2013 - 2015 gewinnerhöhend berücksichtigten Zinserträge aus der Verzinsung
des o.a. Verrechnungskontos werden bei den Gewinnermittlungen 2013-2015 wie folgt wieder
in Abzug gebracht:*

2013 -6.137,95

2014: -7.082,28

2015: -7.997,24"

Streitpunkt "Rückstellung für Nacharbeiten"

Mit Bescheiden vom 18.06.2018 (OZ 1 bis 4) setzte die Abgabenbehörde die
Körperschaftsteuer unter Berücksichtigung der Feststellung zur Rückstellung (und anderer hier
nicht strittiger Feststellungen) sowie unter Abzug der Verzinsungsbeträge des
Verrechnungskontos wie folgt fest:

Zeitraum	Festgesetzter Betrag	Abgabennachforderung
2012	20.117,00 €	11.196,00 €
2013	22.534,00 €	7.754,00 €
2014	7.278,00 €	1.662,00 €
2015	8.321,00 €	6.571,00 €

Dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 15.06.2018 (OZ 23) ist zur Begründung
der hier strittigen Feststellung zu entnehmen (Tz. 1):

*Wie im Zuge der Außenprüfung durch Vorhaltsbeantwortungen und Besprechungen mit der
steuerlichen Vertretung sowie dem Geschäftsführer der geprüften Gesellschaft festgestellt,
wurden die Rückstellungen für Projekte gebildet, die einer Nacharbeit bedürfen. Diese
Nacharbeiten ergeben sich lt. Geschäftsführer "einerseits aus den Verträgen, andererseits aus
den jeweiligen Projekten und dem daraus abgeleiteten Bedarf am Nacharbeit, laufender
Betreuung, Möglichkeiten neue oder veränderte Aufgaben abzuleiten, etc.". Ob ein Aufwand
dafür in Rechnung gestellt werden könne, ergäbe sich einerseits aus dem Vertrag, andererseits
aus der Geschäftsgebarung, die die geprüfte Firma über die Jahre mit den Mandanten entwickelt
habe. Es sei notwendig, laufend die Projekte "am Leben zu erhalten". Dies bedeute, dass der
Aufwand in einer Periode nicht abgerechnet wird. Es müsse aber der Transparenz und
Objektivität entsprechend aus den bisher verrechneten Honoraren wirtschaftlich dieser*

Mehraufwand entsprechend geltend gemacht und in die nächsten Jahre vorgetragen werden. Es werde daher in jedem Jahr der Aufwand geschätzt, den die geprüfte Gesellschaft weiter erbringen müsse. Die Kalkulation des Stundensatzes/Manntagsatzes beinhalte einen gewissen %-Satz an Nacharbeit/weiterer Betreuung.

Lt. Fragenvorhaltsbeantwortung vom 27.11.2017 wurde unter Pkt.2 folgendes mitgeteilt:

Die Rückstellung für Nacharbeiten wird jeweils im Folgejahr verwendet, weil diese Nacharbeit im Folgejahr tatsächlich geleistet wurde. Für die Projekte des neuen Jahres wird eine Rückstellung für Nacharbeiten gebildet, die dann wieder im nächsten Jahr nach erbrachter Leistung verwendet wird.

Unter Pkt. 2 der Fragenkatalogsbeantwortung vom 22.11.2017 wird unter Pkt. 2 (Rückstellungen für Nacharbeiten) bereits näher präzisiert:

Wenn ein Projekt auf Halten geschoben ist, unterbrochen wurde, eventuell noch die Chancen auf einen erfolgreichen Abschluss gewahrt werden sollen, werden für die diversen Projekte Aufwendungen in der Zukunft getätigt. Denn man weiß nie wie sich die Projekte entwickeln. Manche Projekte haben eine Nachlaufphase von mehreren Jahren. Daher wird ein Teil des Honorars rückgestellt.

§ 9 Abs. 3 EStG 1988 legt als Voraussetzung für die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung fest, dass im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen der Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist. Die Verbindlichkeitsrückstellung ist ein Gewinnkorrektivum, welches steuerlich in der Höhe anerkannt wird, in der der Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet wird. Voraussetzung einer steuerlich anzuerkennenden Rückstellung ist stets, dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art ernsthaft droht. Die wirtschaftliche Verursachung muss im Abschlussjahr gelegen sein. Für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten sind daher jedenfalls (kumulativ) folgende Voraussetzungen notwendig:

.) Das Bestehen oder die Wahrscheinlichkeit des Entstehens einer rechtlichen oder tatsächlichen Außenverpflichtung

.) Die wirtschaftliche Verursachung vor dem Bilanzstichtag und

.) Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

Folgende Verpflichtungen sind demnach u.a. denkbar:

.) Privatrechtliche Verpflichtungen auf vertraglicher oder deliktischer Grundlage (zB Rechts- und Beratungskosten, Pfandverbindlichkeiten, drohende Inanspruchnahme aus Bürgschaften, vertraglich vereinbarte Miet- oder Pachterneuerungskosten, Gewährleistungsansprüche),

.) Wirtschaftliche Verpflichtungen (zB Rückstellungen für nicht einklagbare Kulanzfälle, für freiwillig gewährte zusätzliche Arbeitsentgelte).

Aus den beiden Schreiben ist nicht ersichtlich, weshalb im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen der Verbindlichkeit (Verpflichtungen) ernsthaft zu rechnen ist. Vielmehr handelt es sich um einen laufenden Aufwand, der im jeweiligen Jahr anfällt. Es wird daher ein zukünftiger Aufwand, der noch nicht angefallen ist in eine vorangegangene Gewinnperiode verschoben

Rückstellungen dienen dazu, Ausgaben, die erst in späteren Perioden konkret anfallen, der Periode ihres wirtschaftlichen Entstehens als Aufwand zuzuordnen.

Bei den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten muss eine Verpflichtung gegenüber Dritten gegeben sein, d.h. es muss gegenüber Dritten eine Leistungsverpflichtung bestehen, die mit hoher Wahrscheinlichkeit zu einem Vermögensabfluss in der Zukunft führt. Die wirtschaftliche Verursachung der Verpflichtung muss dabei im Abschlussjahr gelegen sein.

Im gegenständlichen Fall wurden, wie oben dargelegt, Rückstellungen für Nacharbeiten gebildet, die in den Folgejahren wieder zur Gänze gewinnerhöhend aufgelöst wurden. Gleichzeitig wurde wieder (im Schätzungswege) eine Rückstellung für das betreffende Jahr in die Bilanz eingestellt.

*Im Zuge der Außenprüfung (Besprechung am 9.3.2018) wurde u.a. ein Nachweis abverlangt, welche Nacharbeiten konkret für einzelne Projekte angefallen sind und worin der Aufwand dafür bestand. Dieser Nachweis konnte von der geprüften Gesellschaft nicht erbracht werden, da die Führung solcher Aufzeichnungen lt. Ges./Gf zu aufwändig wäre. Die betreffenden Nacharbeiten können nach Auffassung der AP (zum größten Teil) nur durch den Geschäftsführer durchgeführt werden, für die dieser ein Geschäftsführergehalt bezieht. Ein Tätigwerden im Zusammenhang mit Projekten, die einer Nacharbeit bedürfen, hätte zwar Einfluss auf die Umsatzentwicklung der geprüften Gesellschaft, aber keinen Einfluss auf die Geschäftsgebarung einer anderen Periode. Eine weitere Möglichkeit, dass Aufwendungen für Nacharbeiten anfallen, wäre die Inanspruchnahme von Subfirmen wie z.B die durch die *** GmbH erbrachten Leistungen. Im Zusammenhang mit Leistungen der Fa. *** GmbH wurden aber Aufwendungen in den jeweiligen Jahren geltend gemacht, bzw. für diese Leistungen ebenso Rückstellungen gebildet. Diese Aufwendungen hätten also, wenn sie sich auf Projekte der Vergangenheit beziehen, mit den gebildeten Rückstellungen für Nacharbeiten verrechnet werden müssen, was aber nicht geschah.*

Nach Ansicht der AP sind also keine Ausgaben entstanden, die erst in späteren Perioden angefallen sind und der Periode ihres wirtschaftlichen Entstehens zuzuordnen sind.

Beschwerden

Mit Schreiben vom 19.07.2018 (OZ 12) erhob die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter die Beschwerden gegen die obigen Bescheide und beantragte, dass die Rückstellungsbeträge steuerlich anerkannt und die auf dem Verrechnungskonto verbuchten "Entnahmen" nicht als verdeckte Ausschüttung behandelt werden.

Streitpunkt "Verrechnungskonto"

Die Begründung zu diesem Streitpunkt lautet im Beschwerdeschreiben:

Die Betriebsprüfung führt Argumente an, warum die Darlehensvereinbarung nicht fremdüblich wäre, anerkennt diese aber zugleich bis zum Jahr 2012 und versagt die Anerkennung ab dann ausschließlich aus dem Grund der angeblich schlechteren Bonität des Darlehensnehmers.

Die schlechtere Bonität hätte sich dabei aus dem reduzierten steuerpflichtigen Einkommen lt. Einkommensteuererklärung ergeben.

Darüber hinaus argumentiert die Betriebsprüfung, dass die fast gänzliche Deckung des Verrechnungssaldos im Gewinnvortrag nicht maßgeblich sein kann, da dem Geschäftsführer nur 25 % daran zustünden.

*Herr Mag. [***VN-1*** ***NN***] hat die Gesellschaft in Abstimmung mit seiner Gattin gegründet und als Geschäftsführer mit jahrelanger Bemühung und großem persönlichen Einsatz in der Vermögens- und Unternehmensberatung im Topsegment etabliert.*

Natürlich hätte er ohne weiteres hohe Geschäftsführungsgehälter fordern können, wodurch seine Bonität nach den von der Betriebsprüfung angewendeten Kriterien aufrecht geblieben wäre.

Er hat sich jedoch dahingehend entschieden, die Gewinne in der Gesellschaft - auch aus Gründen der entsprechenden Außenwirkung - zu zeigen und auch hier entsprechend zu versteuern.

*Da er zugleich das Erbe in ***Staat*** sanieren und fortführen wollte, hat er gemeinsam mit seiner Gattin den Weg der Darlehensnahme beschritten.*

*Wie ausgeführt möchte er aus den Rückflüssen aus ***Staat***, die übrigens wie in vielen derartigen Projekten zwar verzögert, aber zwischenzeitlich sehr wohl erfolgen, in der österreichischen Gesellschaft inländische Vermögensveranlagungen vornehmen.*

Die Feststellungen der Betriebsprüfung bedeuten einen willkürlichen Eingriff in die Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen und decken sich großteils nicht mit den von der Bp angeführten Begründungen.

Wenn die Darlehensvereinbarung bis 2012 als fremdüblich anzuerkennen war, dann muss sie dies auch für die Folgejahre sein.

Die Bonität des Darlehensnehmers hat sich in den Folgejahren aus den angeführten Gründen verbessert und nicht verschlechtert, letztlich finden die Darlehen auch im erzielten Geschäftserfolg der Gesellschaft Deckung, wobei es völlig lebensfremd erscheint, dem Geschäftsführer, der in Absprache mit seiner mehrheitlich beteiligten Gattin letztlich den Geschäftserfolg auch durch Verzicht auf höhere Geschäftsführungsentgelte ermöglicht hat, lediglich 25 % der erzielten Gewinne zur Absicherung der gewährten Darlehensvaluta zuzuordnen.

Tatsächlich steht den planmäßig gewährten Darlehen keine Aufnahme von Fremdmitteln durch die Gesellschaft gegenüber, sämtliche gewährten Darlehen wurden wie übrigens auch die in Zweifel gezogenen Rückstellungsbeträge aus dem Gewinn und dem working capital der Gesellschaft finanziert.

Daher beantragen wir, die angefochtenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2012- 2015 und die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2013-2018 aufzuheben bzw. entsprechend abzuändern und die Anspruchszinsen entsprechend anzupassen.

Streitpunkt "Rückstellung für Nacharbeiten"

Die Begründung zu diesem Streitpunkt lautet im Beschwerdeschreiben:

In der Unternehmensberatung wie in der Vermögensberatung sind langfristige Klienten- und Mandatsbeziehungen die Basis des Geschäftserfolges. Es ist verpflichtend, bereits abgerechnete Mandate nachzubetreuen, wobei die zu bildende Rückstellung zum Bilanzierungstichtag nur im Schätzungsweg ermittelt werden kann, da das tatsächliche Ausmaß der Nachbetreuung regelmäßig erst zu einem wesentlich späteren Zeitpunkt endgültig feststeht.

Dem Grunde nach ist eine derartige Rückstellung unternehmensrechtlich verpflichtend zu bilden und steuerrechtlich nach dem Maßgeblichkeitsprinzip anzuerkennen. Die jeweils zu den Bilanzstichtagen angesetzte Rückstellungshöhe wurde vom Geschäftsführer dokumentiert und plausibilisiert.

Vorhalt

Mit Schreiben vom 15.04.2019 (OZ 26) hielt die Abgabenbehörde der Beschwerdeführerin die Stellungnahme der Außenprüfung zur Beschwerde vor.

Streitpunkt "Verrechnungskonto"

Der Beschwerdeführerin wurde zum Streitpunkt vorgehalten:

Auch in diesem Punkt hält die AP vollinhaltlich an den Feststellungen aufgrund der Außenprüfung fest:

Hier kann die Beschwerdeführerin ebenfalls keinen Sachverhalt ins Treffen bringen, der nicht schon im Zuge der Außenprüfung gewürdigt worden wäre. Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, dass die Darlehensvereinbarung auch für die Folgejahre als fremdüblich anzuerkennen sei, wenn diese bis 2012 als fremdüblich anerkannt wurde, so ist dem Folgendes entgegenzuhalten:

Die Bonität wurde anhand der gegenüber der Abgabenbehörde erklärten Einkünfte (2008-2016) beurteilt.

Andere, mehrmals nachweislich angeforderte Unterlagen zur Dokumentation der Bonität wurden vom Gesellschafter im Zuge der Außenprüfung nicht vorgelegt. Die erklärten Einkünfte des Gesellschafters bis zum Jahr 2013 wurden seitens der AP dahingehend beurteilt, dass durch diese die Bonität für die Inanspruchnahme des Darlehens ausreichend gegeben war. Die Begründung für die, laut Ansicht der AP im Jahr 2013 eingetretene, massive Verschlechterung der Bonität ist dem Bericht über die Außenprüfung zu entnehmen. Im Übrigen wird, da in der Beschwerde keine neuen, bis dato unberücksichtigten Argumente oder Sachverhalte, bzw. Begründungen vorgebracht wurden, auf die Ausführungen im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 15.6.2018 verwiesen."

Streitpunkt "Rückstellung für Nacharbeiten"

Die in der Beschwerde dargelegte Begründung für eine Rückstellungsbildung im Zusammenhang mit Nacharbeiten wurde bereits, wie im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 15.6.2018 dokumentiert, im Zuge von Vorhaltsbeantwortungen und Besprechungen mit dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin und dem steuerlichen Vertreter durch diese vorgebracht. Aus der Beschwerde selbst sind also keinerlei Argumente ersichtlich, die nicht schon im Zuge der Außenprüfung gewürdigt worden wären. An der ausführlichen Begründung für die Nichtanerkennung der Rückstellungen für Nacharbeiten wird daher festgehalten.

Vorhaltbeantwortung

Mit Schreiben vom 24.09.2019 (OZ 27) beantwortete die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter zum Streitpunkt "Verrechnungskonto" den Vorhalt wie folgt:

Da die Betriebsprüfung die Darlehensvereinbarung bis zum Jahr 2012 anerkannt hat, sind sämtliche Argumente der Betriebsprüfung mit Ausnahme der angeblich verschlechterten Bonität des Schuldners irrelevant, weil diese die Fremdüblichkeit der Vereinbarung an sich betreffen würden, die jedoch im Ergebnis von der Betriebsprüfung eben nicht verneint wird.

*Zur Bonität des Schuldners ist festzuhalten, dass dieser gerade ab dem Jahr 2013 vermehrt um die Betreuung seines Vaters und dessen Güter in der ***Staat*** bemüht war und sich gerade aus diesem Grund die Einkommenssituation in Österreich verringert hat.*

*Durch die in den Folgejahren rechtlich durchgeführte Eigentumsübertragung sowie- die tatsächliche Betreuung in den Jahren davor hat sich die Bonität des Herrn Mag. ***VN-1*** ***NN*** entgegen der Ausführungen des Finanzamtes nicht verschlechtert, sondern sogar sprunghaft verbessert!*

Dass die Bonität eines Schuldners primär aufgrund seiner Vermögenslage und nur sekundär aufgrund seines aktuellen inländischen steuerpflichtigen Einkommens zu beurteilen ist, muss wohl nicht weiter ausgeführt werden.

Entgegen der Behauptungen der Betriebsprüfung wurden sämtliche für die richtige Ermittlung der Bonität des Schuldners notwendigen Unterlagen vorgelegt, jedoch nicht richtig gewertet.

Zusammenfassend ist daher nochmals festzuhalten, dass die Festsetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung zu Beginn des Prüfungszeitraumes eine willkürliche Feststellung ist, die objektiv nicht nachvollziehbar ist."

Zum Streitpunkt "Rückstellung für Nacharbeiten" äußerte sich die Beschwerdeführerin nicht.

Beschwerdevorentscheidungen

Die Abgabenbehörde wies die Beschwerden mit (Sammel-)Beschwerdevorentscheidung vom 08.07.2021 (OZ 13) als unbegründet ab.

Streitpunkt "Verrechnungskonto"

Die Beschwerdevorentscheidungen wurden zum Streitpunkt wie folgt begründet:

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

Bei einem Darlehen an Gesellschafter liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung in den Fällen mangelnder Bonität des Gesellschafters bei Fehlen entsprechender Sicherheiten vor oder wenn die Forderung nur zum Schein eingebucht wird, da dann die Rückzahlungsabsicht fehlt. Das Fehlen von Vereinbarungen hinsichtlich Darlehensrückzahlung, Zinsfälligkeiten und Sicherheiten allein führt dabei nach Auffassung des VwGH noch nicht schlüssig zum Fehlen einer ernsthaften Rückzahlungsabsicht, sind aber Indiz dafür. Da die Beurteilung der Bonität immer im Zeitpunkt der Darlehensgewährung zu erfolgen hat, führt die Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation des Anteilseigners zu einem späteren Zeitpunkt für sich allein nicht zu

einer verdeckten Gewinnausschüttung. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt aber dann wenn es zu einer Bonitätsverschlechterung kommt und von der Gesellschaft keine entsprechenden Maßnahmen, wie z.B. Bestellung von Sicherheiten, Einbringungsmaßnahmen, ... gesetzt werden, da hier eine fehlende Rückzahlungsabsicht vorliegt.

Bei der Beurteilung der Bonität des Gesellschafters sind folgende Elemente zu berücksichtigen (vgl. dazu BFG 21.6.2016, RV/2100721/2012), das laufende aktuelle und zukünftige Einkommen des Gesellschafters exklusive Einkommensbestandteile, die dem Grunde und der Höhe nach äußerst ungewiss sind (wie zB zukünftige Gewinnausschüttungen). Zukünftige Gewinnausschüttungen können nur dann in die Bonitätsprüfung mit einbezogen werden, wenn die betreffende Gesellschaft eine langjährige stabile Ertragslage oder entsprechend hohe Gewinnvorträge aufweisen kann und der Gesellschafter zugleich über ausreichend Stimmrechte verfügt, um die Gewinnausschüttung tatsächlich bewirken zu können (Ausschüttungsbeschlüsse); diesfalls hat aber die Bonitätsprüfung erneut stattzufinden, wenn sich zukünftig die Ertragslage der Gesellschaft verschlechtert oder die Beteiligungshöhe bzw. die Stimmrechte des Gesellschafters sich verringern (quantitativ oder qualitativ); die Stabilität der Einkommenssituation: zu berücksichtigen ist, die Ersparnisse des Gesellschafters (insbesondere Immobilien und Kapitalvermögen), unter der Bedingung, dass eine Verwertung zukünftig realistisch erscheint und keine sonstigen Gläubiger vorrangig befriedigt werden müssen (zB ist die Verwertung eines Grundstücks, welches mit einem Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten eines Dritten behaftet ist, nicht realistisch). Gegebenenfalls ist auch der Wert der Anteile an der darlehensgewährenden Gesellschaft zu berücksichtigen (vgl. dazu auch VwGH 23.1.2019, Ra 2018/13/0007); eine zusätzliche Berücksichtigung zukünftiger Gewinnausschüttungen ist diesfalls aber ausgeschlossen; vorhandene Schulden und Verpflichtungen des Gesellschafters (zB Unterhaltsverpflichtungen aufgrund einer Scheidung, sonstige Kreditverbindlichkeiten); der vereinbarte Rückzahlungszeitraum. Daher geht auch der Einwand des Abgabepflichtigen, dass nur 25 % entsprechend der Beteiligung bei der Bonitätsprüfung berücksichtigt in Leere. Da das Finanzamt der Ansicht ist das keine ausreichende Bonität vorliegt, wurde geprüft ob ausreichend Sicherheiten des Gesellschafters vorliegen.

Sicherheiten sollen die Gesellschaft gegen das Ausfallrisiko aus der Geldmittelüberlassung absichern, weil die Bonität des Gesellschafters gerade bei einer längerfristigen Überlassung aufgrund künftiger Entwicklungen nicht vorhersehbar ist. Die Sicherheiten müssen dabei derart ausgestaltet sein, dass die Gesellschaft in der Lage ist, ihre Forderung - ungehindert von anderen Gläubigern - durch entsprechenden Zugriff bzw. Verwertung zu befriedigen. Werden bei einer Kreditierung von über 50.000 Euro und einer vereinbarten Dauer der Kreditierung von über drei Jahren keine Sicherheiten durch den Gesellschafter gewährt, deutet dies auf eine fremdunübliche Geldmittelüberlassung hin (siehe zu fehlenden Sicherheiten BFG 6.4.2016, RV/7103150/2013). Dies ist wiederum ein starkes Indiz für eine bereits im Zeitpunkt der Geldmittelüberlassung absehbare Uneinbringlichkeit der Forderung beim Gesellschafter.

*Werden bei Fehlen von Sicherheiten (bzw. bei Sicherheiten in nicht ausreichender Höhe) im Falle der Verschlechterung der Bonität des Gesellschafters keine umgehenden und rechtzeitigen Maßnahmen durch die Gesellschaft gesetzt, um die Einbringlichkeit der Forderung sicherzustellen, ist ein (konkludenter) Forderungsverzicht und somit eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen (vgl. VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066). Es wurden keine Sicherheiten im Darlehensvertrag festgelegt, auch nicht nach der Einantwortung im Jahr 2016 nach dem Herrn Mag. ***VN-1*** ***NN*** Hälfteeigentümer der Liegenschaft war. Der Darlehensvertrag. 2013 war die Liegenschaft auch nicht in der Bonitätsprüfung zu berücksichtigen da der Zeitpunkt der Einantwortung der Liegenschaft nicht absehbar war. Die Rückzahlung erfolgte auch nicht vertragsmäßig im Jahr 2017 dem Jahr nach der Einantwortung der Liegenschaft. Es wurden auch von der Gesellschaft keine Maßnahmen gesetzt um die Einbringlichkeit sicherzustellen Daher fehlt nach Ansicht des ho Finanzamtes am Rückzahlungswillen und es liegt eine verdeckte Ausschüttung vor."*

Streitpunkt "Rückstellung für Nacharbeiten"

Die Beschwerdevorentscheidungen wurden zum Streitpunkt wie folgt begründet:

Gemäß § 9 Abs 1 EStG können Rückstellungen nur gebildet werden für Z 1 Anwartschaften auf Abfertigungen, Z 2 laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen, Z 3 sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen, Z 4 drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

Die Bildung von Rückstellungen ist gemäß § 9 Abs 3 EStG nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

Bei den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten muss eine Verpflichtung gegenüber Dritten gegeben sein. Verbindlichkeitsrückstellungen sind daher Rückstellungen, die gebildet werden auf Grund privatrechtlicher Verpflichtungen auf vertraglicher oder deliktischer Grundlage (zB Rechts- und Beratungskosten, Pfandverbindlichkeiten, drohende Inanspruchnahme aus Bürgschaften, vertraglich vereinbarte Miet- oder Pachterneuerungskosten, Gewährleistungsansprüche), Gemeinsames Merkmal aller Verpflichtungsarten ist, dass gegenüber Dritten eine Leistungsverpflichtung besteht, die mit hoher Wahrscheinlichkeit zu einem Vermögensabfluss in der Zukunft führt. Die wirtschaftliche Verursachung der Verpflichtung muss im Abschlussjahr gelegen sein (vgl. VwGH 30.10.2003, 99/15/0261). Eine Verbindlichkeitsrückstellung darf nicht gebildet werden, wenn sich die ungewisse Verpflichtung auf aktivierungspflichtige Aufwendungen bezieht; künftige Abschreibungen dürfen nicht im Wege einer Rückstellung vorweggenommen werden (VwGH 21.10.1986, 86/14/0021; VwGH 26.5.2004, 99/14/0261)

Die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen ist gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 vor dem 01.01.2021 nur zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist. Unzulässig ist hingegen die Bildung von Pauschalrückstellungen. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten dürfen daher nur gebildet werden, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind: Es müssen konkrete Umstände nachgewiesen werden können (dh. Nachweis darüber, dass ein "Schaden" bis zum Bilanzstichtag tatsächlich entstanden ist; keine bloße Vermutung), nach denen im jeweiligen Einzelfall, mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

Steuerlich unzulässige Pauschalrückstellungen sind Rückstellungen, bei denen die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme durch Dritte gegeben ist, ohne dass bereits konkrete Umstände im jeweiligen Einzelfall eine Verbindlichkeit (Verpflichtung) erwarten lassen. Sie werden dem Grunde nach anhand von Erfahrungswerten angesetzt. Dazu zählen bestimmte Arten dem Grunde nach pauschal gebildeter Verbindlichkeitsrückstellungen (zB vom Umsatz abgeleitete Rückstellungen für Gewährleistungen, Garantiepflichten, Kulanzfälle, Produkthaftung, Umwelthaftung). Es handelt sich auch dann um eine unzulässige Pauschalrückstellung, wenn gleichartige Einzelrückstellungen dem Grunde nach gruppenweise aufgrund von Erfahrungswerten der Vergangenheit zusammengefasst werden (VwGH 20.10.2010, 2007/13/0085).

Für Nacharbeiten wurde eine Rückstellung gebildet die gewinnmindernd geltend im Folgejahr wurde die Rückstellung zur Gänze wieder gewinnerhöhend aufgelöst wurden. Diese Nacharbeiten ergeben sich einerseits aus den Verträgen und aus den Projekten ergeben. Der dafür benötigte Aufwand kann nicht immer verrechnet werden. Um Transparenz und Objektivität wird dieser Mehraufwand entsprechend der bisherigen Honorare geltenden gemacht und in die nächsten Jahre vorgetragen. Die Kalkulation des Stundensatzes/Manntagsatzes beinhalte einen gewissen %-Satz an Nacharbeit/weiterer Betreuung. Die Rückstellung für Nacharbeiten wird jeweils im Folgejahr verwendet, weil diese Nacharbeit im Folgejahr tatsächlich geleistet wurde. Für die Projekte des neuen Jahres wird eine Rückstellung für Nacharbeiten gebildet, die dann wieder im nächsten Jahr nach erbrachter Leistung verwendet wird. Manche Projekte haben eine Nachlaufphase von mehreren Jahren. Daher wird ein Teil des Honorars rückgestellt. Der Nachweis welche Nacharbeiten für die einzelnen Projekte erbracht wurde konnte von der geprüften Gesellschaft nicht erbracht werden, da die Führung solcher Aufzeichnungen laut Gesellschafter Geschäftsführer zu aufwändig wäre.

Nach Ansicht des ho Finanzamtes stellen die rückgestellten Aufwendungen laufende Aufwendung des jeweiligen Geschäftsjahres dar, da keine Verrechnungen der Rückstellungen mit den Aufwendungen der Nacharbeiten erfolgten. Die Rückstellungen die gebildet wurden, wurden ja im nächsten wieder Jahr aufgelöst und gleichzeitig wieder eine neue Rückstellung

gebildet. Auch waren in der Rückstellung geschätzte Aufwendungen für Möglichkeiten neue oder veränderte Aufgaben der Projekte enthalten die überhaupt keine Umstände darstellen, bei denen im Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit zu rechnen ist. Aus diesen Umständen ist zu erkennen, dass keine Ausgaben entstanden, die erst in späteren Perioden angefallen sind und daher der Periode ihres wirtschaftlichen Entstehens zuzuordnen sind.

Selbst wenn die Aufwendungen Verbindlichkeitsrückstellungen wären, ist die Bildung von einer Pauschalrückstellung nicht zulässig, die diese Rückstellung auf jeden Fall darstellt. Daher wurde Bildung der Rückstellung zu Recht nicht von der Betriebsprüfung anerkannt.

Vorlageanträge

Mit Schreiben vom 10.11.2021 (OZ 14) stellte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter gegen die Beschwerdeentscheidungen die Vorlageanträge und brachte zum Streitpunkt "Verrechnungskonto" nochmals vor, dass der Ansatz einer verdeckten "Gewinnausschüttung" zu Beginn des Prüfungszeitraumes jedenfalls unbegründet sei und die Bonität des Schuldners vorrangig nach seinem Vermögen und nicht nach seinem Jahreseinkommen zu bemessen sei. Deshalb habe sich die Bonität des Mag. ***VN-1*** laufend verbessert, während die Betriebsprüfung das Gegenteil behauptete. Zum Streitpunkt "Rückstellung für Nacharbeiten" machte die Beschwerdeführerin kein weiteres Vorbringen.

Beschwerdevorlage

Mit Vorlagebericht vom 23.03.2022 (OZ 29) legte die Abgabenbehörde die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht vor.

Zum Streitpunkt "Verrechnungskonto"

Der Stellungnahme der Abgabenbehörde ist zu diesem Streitpunkt zu entnehmen:

Jeder fremde Dritte hätte zu diesem Zeitpunkt eine Bonitätsprüfung durchgeführt und Gegenständlich war auf Grund unzureichender Bonität des Gesellschafters, unzureichender Bonitätsprüfung und dem Fehlen von Sicherheiten, die Ernsthaftigkeit der behaupteten Rückzahlungsabsicht im Zeitpunkt der Verrechnung der Beträge am Verrechnungskonto in Frage zu stellen (vgl. VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177, VwGH 08.10.2020, Ra 2019/13/0075). Jeder fremde Dritte hätte im Jahr 2013 eine Bonitätsprüfung durchgeführt und festgestellt, dass die Bonität des Abgabepflichtigen unzureichend war. Darauf wären Sicherheiten abverlangt und bei Fehlen dieser wäre das Darlehen gekündigt worden und darauf wären Einbringungsmaßnahmen gesetzt worden. Eine verdeckte Ausschüttung ist letztlich darin gelegen, dass die Gesellschaft, um den Gesellschafter zu begünstigen, auf eine Kündigungs-

bzw. Eintreibungsmöglichkeit verzichtet hat (vgl. ua. VwGH 24.09.2008, 2008/15/0110 mit Hinweis auf Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, Anhang zu § 8, Seite 26 f). Das Unterbleiben der Einbringungsmaßnahmen führte zu einem Vermögensnachteil für die Gesellschaft und damit zu einer verdeckten Ausschüttung im Ausmaß des verlorenen Kapitals (vgl. Zorn, Forderung am Verrechnungskonto oder verdeckte Ausschüttung, SWK 2015, 577f unter Hinweis auf VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066). Die vom Abgabepflichtigen eingewandte Bonitätsverbesserung konnte vom ho Finanzamt nicht nachvollzogen werden.

Zum Streitpunkt "Rückstellung für Nacharbeiten"

Der Stellungnahme der Abgabenbehörde ist zum Streitpunkt zu entnehmen:

Nach Ansicht des Finanzamtes liegen laufende Aufwendungen vor, die im anfallenden Jahr zu verrechnen sind. Verbindlichkeitsrückstellungen sind daher Rückstellungen, die gebildet werden auf Grund privatrechtlicher Verpflichtungen auf vertraglicher oder deliktischer Grundlage (zB Rechts- und Beratungskosten, Pfandverbindlichkeiten, drohende Inanspruchnahme aus Bürgschaften, vertraglich vereinbarte Miet- oder Pachterneuerungskosten, Gewährleistungsansprüche). Gemeinsames Merkmal aller Verpflichtungsarten ist, dass gegenüber Dritten eine Leistungsverpflichtung besteht, die mit hoher Wahrscheinlichkeit zu einem Vermögensabfluss in der Zukunft führt. Die wirtschaftliche Verursachung der Verpflichtung muss im Abschlussjahr gelegen sein (vgl. VwGH 30.10.2003, 99/15/0261). Eine Verbindlichkeitsrückstellung darf nicht gebildet werden, wenn sich die ungewisse Verpflichtung auf aktivierungspflichtige Aufwendungen bezieht; künftige Abschreibungen dürfen nicht im Wege einer Rückstellung vorweggenommen werden. Da aber Rückstellungen in einem Jahr pauschal gebildet und im anderen Jahr vollständig aufgelöst und wieder neu gebildet werden ist ein Zusammenhang zwischen der Leistungsverpflichtung und dem Vermögensabfluss nicht erkennbar ins besonders da auch laufende Projekte in den Rückstellungen enthalten sind. Außerdem sind die Rückstellung für Nacharbeiten pauschal die vor dem 01.01.2021 gebildet worden sind was unzulässig ist.

Verwaltungsgerichtliches Verfahren

Zum Streitpunkt "Verrechnungskonto"

Mit Schreiben vom 29.04.2024 (OZ 56) beauftragte das Bundesfinanzgericht die Abgabenbehörde das zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes erforderliche Ermittlungsverfahren durch Ermittlung der Kontostände und –bewegungen des Verrechnungskontos 3461 (und allfälliger anderer Verrechnungskonten des Mag. ***VN-1*** **NN***) für die Jahre 2018 bis laufend (durch Aufforderung an die Beschwerdeführerin zur vollständigen Offenlegung) zu ergänzen und die Beschwerdeführerin - für den Fall, dass die als "Entnahmen" verbuchten Beträge nicht vollständig zurückgezahlt sind –gleichzeitig mit der

Aufforderung zur Offenlegung des Verrechnungskontos (der Verrechnungskonten) auch aufzufordern, die Gründe für die nicht vollständige Rückzahlung zu nennen.

Am 05.06.2024 übermittelte die Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht das Schreiben des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin vom 04.06.2024 (OZ 63/2) mit den Ausdrucken des Verrechnungskontos für die Jahre 2018 bis 2023 und für das erste Quartal 2024 (OZ 63-OZ 66) und einem mit 31.01.2024 datierten Vertrag (OZ 66/10 und OZ 62/1-5) mit der *** s.r.o. für die Vermittlung eines Käufers für die oben genannten Liegenschaften (Anfangspreis umgerechnet rund 11.242.892 €) samt einer Liste der *** s.r.o. mit zwölf potentiellen Käufern (OZ 62/8) und einer mit 29.04.2024 datierten Kaufabsichtserklärung der *** s.r.o. (angebotener Kaufpreis: umgerechnet rund 15.333.062 €). Dem Schreiben ist zu entnehmen:

*Herr Mag. ***NN*** besitzt gemeinsam mit seinem Bruder eine Liegenschaft in ***Staat***. Ursprünglich war vorgesehen, durch die zu erwartenden Erträge aus Land- und Forstwirtschaft, vor allem aber durch zusätzliche touristische Nutzung entsprechende nachhaltige Gewinne zu erzielen, aufgrund dessen ein Abbau des Verrechnungssaldos erfolgt wäre. Unerwartet hohe Reparaturaufwendungen für das Schloss, die Schädigung des Waldes durch den Borkenkäfer und die nachfolgende Coronakrise hatten diese Planung leider widerlegt, weshalb sich Herr Mag. ***NN*** dazu gezwungen sieht, die Liegenschaft zu veräußern. Mit dem Verkaufserlös soll das Verrechnungskonto abgedeckt werden. In der Beilage übermitteln wir den Verkaufsauftrag vom 31.01.2024 sowie den Letter of Intent des potentiellen Käufers vom 29.04.2024, womit für die gesamte Liegenschaft umgerechnet ein Kaufpreis von rd. 15,1 Mio € geboten wird.*

Mit Schreiben vom 09.09.2024 (OZ 77) hielt das Bundesfinanzgericht den Parteien vor:

*(...) dass das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass eine ausreichende Bonität des Mag. ***VN-1*** ***NN*** für ein Darlehen im Ausmaß der Verrechnungskontoforderungen schon aufgrund des Hälfteanteils am Liegenschaftsvermögen in ***Staat*** gegeben war, und zwar bereits ab dem Jahr 2013, weil die Erbschaft aufgrund des sehr hohen Alters des Vaters zeitnah zu erwarten war (und letztlich auch bald danach angefallen ist). Dass der (Hälfte-)Wert dieser Liegenschaften nicht zur Deckung der Verrechnungskontoforderungen ausreicht, wurde von der Abgabenbehörde nicht bezweifelt.*

*Die Beschwerdeführerin hat nun zum Nachweis der Ernstlichkeit der Absicht zur Rückforderung und der Absicht der Rückzahlung der Verrechnungskontoforderungen die Verkaufsabsicht des Mag. ***VN-1*** ***NN*** und des Mag. ***VN-3*** ***NN*** für die Liegenschaften behauptet und dazu den mit 31.01.2024 datierten Vermittlervertrag mit der *** s.r.o. (als Vermittlerin) offengelegt (der ursprüngliche Plan der Finanzierung der Rückzahlungen durch Bewirtschaftung wurde offensichtlich geändert).*

*Aus dem Vermittlervertrag geht u.a. ein Start(verkaufs)preis von 276.800.000 ***Währung*** (umgerechnet rd. 11 Mio. €), davon für das Grundstück mit der Grundstücksnummer ***, eingetragen im Eigentumsregister Nr. ***, ein Niedrigst(verkaufs)preis von 60 Mio. SZK (umgerechnet rd. 2,397 Mio €) und für die übrigen Liegenschaften ein Niedrigst(verkaufs)preis von 216,8 Mio ***Währung*** (umgerechnet rd. 8,66 Mio. €), vereinbart wurde.*

*Weiters hat die Beschwerdeführerin hat gegenüber dem Bundesfinanzgericht ein Angebot der *** s.r.o. zum Erwerb aller Liegenschaften um den Betrag von 377,5 Mio € (umgerechnet rd. 15 Mio €) offengelegt.*

*Die Beschwerdeführerin wird aufgefordert, binnen vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens bekanntzugeben, ob der beabsichtigte Verkauf der Liegenschaften bereits stattgefunden hat und – wenn ja – ob ihre Verrechnungskontoforderungen an Mag. ***VN-1*** ***NN*** beglichen wurden (der Geldzufluss und das Vorhandensein im Gesellschaftsvermögen oder die betriebliche Verwendung des Geldes möge nachgewiesen werden).*

Mit Schreiben vom 09.10.2024 (OZ 79) teilte die Beschwerdeführerin dem Bundesfinanzgericht durch ihren steuerlichen Vertreter mit:

Der aktuelle Stand der Verkaufsbemühungen ist wie folgt:

- Das indikative Angebot konnte nicht weiter verfolgt werden, der Interessent hat sich auf eine Halteposition zurückgezogen. Wir haben ihm angeboten über den Preis zu verhandeln, das hat er nicht aufgenommen. Wir denken er ist eigentlich nur am Wald interessiert und wird nun beobachten was sich tut.

- Die anderen Interessenten haben sich bis dato nicht zurückgemeldet.

- In der Konsequenz haben wir jetzt beschlossen den Verkaufsprozess etwas variabler zu gestalten, dh wir kontaktieren Interessenten, welche sich für Schloss und Wald/Felder etc. interessieren könnten und Developer für das Immobilien Projekt.

- Eine öffentliche Bekanntgabe halten wir uns als letzte Option zurück.

Also es geht etwas langsamer als gedacht.

Mit Schreiben vom 15.10.2024 (OZ 80) richtete das Bundesfinanzgericht folgendes Verlangen an die Beschwerdeführerin:

Wie der Verwaltungsgerichtshof zuletzt mit Erkenntnis vom 08.10.2020, Ra 2019/13/0075, unter Zitierung seiner Rechtsprechung klargestellt hat, ist ein wesentliches Element der Prüfung des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung die Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war (Rz. 11). Es ist daher zu

prüfen, ob aus den Umständen zu schließen ist, dass die Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlich aufrechten und durchsetzbaren Verbindlichkeit des Gesellschafters entspricht. Dies hängt vom Gesamtbild der jeweils im Einzelfall gegebenen Verhältnisse ab, wobei der Ernstlichkeit der Rückzahlungsabsicht hinsichtlich der von der Gesellschaft empfangenen Beträge sowie der Bonität des Gesellschafters besondere Bedeutung zukommt (Rz. 13).

Die Beschwerdeführerin hat zuerst die Rückzahlung (Rückforderung) der Verrechnungskontoforderungen durch Einnahmen aus der Bewirtschaftung der geerbten Liegenschaften behauptet. Die Rückzahlung (Rückforderung) durch Einnahmen aus der Bewirtschaftung der geerbten Liegenschaften ist nicht erfolgt. Die Beschwerdeführerin hat in der Folge die Rückzahlung (Rückforderung) der Verrechnungskontoforderungen durch Einnahmen aus dem Verkauf der geerbten Liegenschaften behauptet. Die Rückzahlung (Rückforderung) durch Einnahmen aus dem Verkauf der geerbten Liegenschaften ist bisher nicht erfolgt. Die geerbten Liegenschaften wurden bisher nicht öffentlich zum Verkauf angeboten. Ebensowenig ist eine Rückzahlung (Rückforderung) durch Einnahmen aus Ausschüttungen des Bilanzgewinnes erfolgt. Von Seiten der Beschwerdeführerin wurden keine Schritte zum Rückerhalt der Verrechnungskontoforderungen gesetzt. Das Bundesfinanzgericht kann keine Umstände erkennen, die auf die Ernstlichkeit der Rückzahlungsabsicht (Rückforderungsabsicht) der in den Streitzeiträumen gewährten Beträge schließen lassen.

Die Beschwerdeführerin wird daher gemäß § 138 BAO aufgefordert, binnen vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens zur Beseitigung von Zweifeln die Richtigkeit der Behauptung der Rückzahlungsabsicht (Rückforderungsabsicht) der in den Streitzeiträumen gewährten Beträge zu beweisen oder zumindest glaubhaft zu machen.

Mit Schreiben vom 18.11.2024 (OZ 85) brachte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter vor:

*Es ist richtig, dass der ursprüngliche Plan vorsah, die aus der Gesellschaft - übrigens auch zu Gunsten des verstorbenen Vaters von Herrn Mag. ***NN*** - geliehenen Beträge aus den laufenden Einnahmen der *** Immobilie rückzuführen.*

Aus den angeführten Gründen (Pandemie, Borkenkäfer etc.) scheiterte dieser Plan, weshalb sich die Familie schweren Herzens dazu entscheiden musste, im Jahr 2024 den Verkaufsprozess zu starten.

Dazu übermitteln wir in der Anlage die entsprechenden Unterlagen, woraus ersichtlich ist, dass dieser Verkaufsprozess unverändert aufrecht ist und nunmehr entsprechend adaptiert wird, um zumindest in Teilen möglichst bald zu Ergebnissen zu führen.

Auch einzelne Teilverkäufe werden zu raschen Rückführungen der aus der Gesellschaft begebenen Darlehen führen.

Für den Fall, dass diese Dokumentation für das Bundesfinanzgericht wider Erwarten nicht ausreichend sein sollte, regen wir eine Aussetzung des Beschwerdeverfahrens bis zur Rückführung der Darlehen an, womit im Laufe des Jahres 2025 gerechnet wird.

*Der Beilage "Status Quo 16.11.2024 – Verkauf Besitz ***NN*** in ***Ort-1***/**Staat***" ist zu entnehmen:*

Der Verkauf:

*Der Vertrag mit dem Makler *** s.r.o www.*** wurde am 30.1.2024 unterschrieben.*

*Das Verkaufskonzept war, dass wir den gesamten Besitz direkt vermögenden *** Personen anbieten.*

Phase 1

Nach Fertigstellung der entsprechenden Dokumente und Einrichtung eines Datenraums wurden ca. 20 Personen ab Mitte März direkt angesprochen. Die interessierten Personen hatten die Möglichkeit auf der homepage des Maklers Einsicht in eine Zusammenfassung zu bekommen. Bei weiterem Interesse und nach Unterzeichnung einer Vertraulichkeitserklärung wurde den Interessenten eine ausführliche Präsentation zur Verfügung gestellt (Die hierfür verwendete Präsentation wird separat übermittelt). Es kam zu mehreren Besichtigungen und einem Letter of Intent.

Es wurden diverse Fragen/weitere Dokumente etc. geliefert. Die Beantwortung einer der wichtigsten Fragen - die Altersstruktur des Waldes hat erst im Sommer stattfinden können.

Die Gründe waren die Analyse des Status quo des Waldes¹ anhand der verfügbaren Ergebnisse der Vergangenheit. Für die Bewertung des Waldes ist diese Analyse sehr wichtig.

Phase 2

Nach dem Sommer hat die Analyse der Phase 1 ergeben, dass das Bauhoffnungsland ("BHL") den Gesamtverkauf zu komplex macht. Die Änderung der Verkaufsstrategie war daher 2 Pakete zu machen, Schloss mit Wald/Landwirtschaft und das BHL.

Wir haben in der Phase weitere 11 Personen direkt angesprochen, es haben 2 Besichtigungen stattgefunden - leider ohne Ergebnis.

Für das BHL wurde eine Liste potenzieller Immobilienentwickler erarbeitet, diese umfasst nun 15 Firmen, hauptsächlich im Umkreis von 200km. Die Firmen werden nun direkt kontaktiert.

Phase 3

Da die Bemühungen für einen Gesamtverkauf nicht zum Ziel führen und wir immer wieder Interesse an den einzelnen Vermögenwerten bekommen haben werden wir mit Januar 2025 in die Einzelvermarktung gehen. Hierfür wird auch die Information breit gestreut und im öffentlich zugänglichen Bereich des Maklers verfügbar sein.

Wir erhoffen uns somit im Jahr 2025, dass wesentliche Teile des Besitzes verkauft sind. Die Erwartung ist, dass Wald und Landwirtschaft attraktiv sind, hierfür gibt es immer wieder Anfragen. Schloss ist ein eigenes Thema und der Verkauf der BHL wird eventuell in Teilverkäufen über mehrere Jahre nur erfolgen können.

Aktuelle Einschätzung der Werthaltigkeit der einzelnen Vermögenwerte:

	in EURO	
	von	bis
Wald	7.000.000	8.400.000
Landwirtschaft	1.150.000	1.730.000
Bauhoffnungsland	1.440.000	2.400.000
Schloss mit Nebengebäuden und Park etc.	1.000.000	1.500.000
Gesamt	10.590.000	14.030.000

Mit Schreiben vom 02.12.2024 (OZ 88) hielt das Bundesfinanzgericht der Abgabenbehörde vor:

(...) dass nach der stRsp des VwGH zu unterscheiden ist, ob eine verdeckte Ausschüttung sofort zum Zeitpunkt der "Entnahmen" oder erst später durch Verzicht auf die Verrechnungskontoforderung bewirkt wird. Das Vorliegen von verdeckten Ausschüttungen ist dabei am Maßstab der vom Erkenntnis vom 28.04.2009, 2004/13/0059, ausgehenden neueren Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu überprüfen (vgl. VwGH 28.09.2011, 2006/13/0084, unter Hinweis auf dieses Erkenntnis).

Soweit die Abgabenbehörde im Beschwerdefall die Umstände der Darlehenshingabe und dabei insbesondere fehlende Vereinbarungen hinsichtlich Darlehensrückzahlung, Zinssatz, Zinsfälligkeiten und Sicherheiten als nicht fremdüblich rügt, ist darauf hinzuweisen, dass aufgrund dieser Umstände nicht von vornherein auf das tatsächliche Fehlen einer ernsthaften Rückzahlungsabsicht der Gesellschafter geschlossen werden kann (vgl. VwGH 08.10.2020, Ra 2019/13/0075).

Wie der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 08.10.2020, Ra 2019/13/0075, unter Zitierung seiner (neuen) Rechtsprechung klargestellt hat, ist ein wesentliches Element der

Prüfung die Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war (Rz. 11). Es ist daher zu prüfen, ob aus den Umständen zu schließen ist, dass die Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlich aufrechten und durchsetzbaren Verbindlichkeit des Gesellschafters entspricht. Dies hängt vom Gesamtbild der jeweils im Einzelfall gegebenen Verhältnisse ab, wobei der Ernstlichkeit der Rückzahlungsabsicht hinsichtlich der von der Gesellschaft empfangenen Beträge sowie der Bonität des Gesellschafters besondere Bedeutung zukommt (Rz. 13).

Das Bundesfinanzgericht hat keine Umstände feststellen können, die gegen eine Rückzahlungs- bzw. Rückforderungsabsicht in den Abgabenzeiträumen der "Entnahmen" vom Verrechnungskonto (2013 bis 2017 und 01-03/2018) sprechen. Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass die "Entnahmen" vom Verrechnungskonto keine verdeckten Ausschüttungen in diesen Abgabenzeiträumen waren. Die Beschwerdeführerin hat – nachdem sie erkannt hat, dass eine Bewirtschaftung der geerbten Liegenschaften nicht erfolgversprechend wäre – dargetan, dass die Rückzahlung aus den Einnahmen des Verkaufs dieser Liegenschaften erfolgen soll. Der Verkaufsvorgang ist noch nicht abgeschlossen. Die bisherige Nichtrückzahlung bzw. Nichtrückforderung stellt aufgrund des noch nicht abgeschlossenen Verkaufs der Liegenschaften eine Darlehensprolongation (Stundung der Verrechnungskontoforderungen) dar (vgl. VwGH 20.01.2010, 2007/13/0009). Die angefochtenen Bescheide wären daher (in den Beschwerden stattgebender Weise) ersatzlos aufzuheben. Die Abgabenbehörde wird allerdings in den kommenden Jahren (ab 2024) zu prüfen haben, ob die Beschwerdeführerin die Verrechnungskontoforderungen zurückerhalten hat und, wenn nicht, ob ein (allenfalls schlüssiger) Forderungsverzicht der Beschwerdeführerin (und damit eine kapitalertragsteuerpflichtige Ausschüttung der Verrechnungskontoforderung im Abgabenzeitraum des Verzichts) festzustellen ist.

Mit Schreiben vom 14.12.2024 (OZ 91) teilte die Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht mit, dass der Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes bezüglich des Verrechnungskonto des Gesellschafter- Geschäftsführers gefolgt werde.

Zum Streitpunkt "Rückstellung für Nacharbeiten"

Mit Schreiben vom 29.07.2024 (OZ 71) hielt das Bundesfinanzgericht der Abgabenbehörde vor:

In den Streitjahren 2012 bis 2015 verbuchte die Beschwerdeführerin folgenden Rückstellungsaufwand (OZ 32-37):

<i>Jahr</i>	<i>Dotierung Rückstellung</i>	<i>Auflösung Rückstellung</i>	<i>Steuerliche Auswirkung</i>
2012	41.600 €	-	-41.600 €
2013	78.000 €	41.600 €	-36.400 €

2014	90.000 €	78.000 €	-12.000 €
2015	66.000 €	90.000 €	+24.000 €

Von Seiten der Beschwerdeführerin wird dazu zusammengefasst vorgebracht, dass die Rückstellung jeweils im Folgejahr "verwendet" werde, weil diese Nacharbeit im Folgejahr tatsächlich geleistet worden sei. Für die Projekte des neuen Jahres werde eine neue Rückstellung für Nacharbeit gebildet, die dann wieder im nächsten Jahr nach erbrachter Leistung verwendet werde (siehe das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 27.11.2017 [OZ 17/3]). Für die diversen Projekte würden "Aufwendungen" in der Zukunft getätigt, wenn ein Projekt "auf Halten geschoben" worden sei, unterbrochen worden sei, eventuell noch die Chancen auf einen erfolgreichen Abschluss gewahrt werden sollten. Denn man wisse nie, wie sich die Projekte entwickelten. Manche Projekte hätten eine Nachlaufphase von mehreren Jahren. Daher werde "ein Teil des Honorars dafür rückgestellt" (siehe das am 05.12.2017 dem Prüfer übergebene Schreiben der Beschwerdeführerin vom 22.11.2017 [OZ 17/1]). Für erzielte Honorare seien diverse Nacharbeiten notwendig, weil Teile des Honorars noch nicht abgearbeitet worden seien. Die Primärleistung sei zwar erbracht worden, für das fakturierte Honorar seien aber noch Leistungen zu erbringen. Der betreffende Vertrag sei offen, solange er nicht dezidiert gekündigt werde. Eine exakte Vereinbarung über die zu erbringende Leistung gebe es nur im "Jahr 01". Die Leistung umfasse den Kauf und Verkauf von Unternehmen, abgerechnet werde dabei durch Inrechnungstellung von Manntagen und (im Erfolgsfall) sei eine Provision zu bezahlen. Aufzeichnungen darüber, für welche Projekte Nacharbeiten in welcher Höhe hätten geleistet werden müssen, gebe es nicht, das wäre zu aufwändig (siehe Seite 1-2 des Besprechungsprotokolls vom 09.03.2018 [OZ 18/1]). Die vorliegenden Aktenvermerke bezüglich Nacharbeiten bezögen sich auf Projekte, die einer Nacharbeit bedürften. Diese Nacharbeit ergebe sich einerseits aus den Verträgen - siehe Formulierung – "sonstige Unterstützung die notwendig ist um das Projekt erfolgreich abzuschließen", andererseits aus den jeweiligen Projekten und dem daraus abgeleiteten Bedarf an Nacharbeit, laufender Betreuung, Möglichkeiten neue oder veränderte Aufgaben abzuleiten, etc. Ob der "Aufwand" in Rechnung gestellt werden könne, ergebe sich einerseits aus dem Vertrag und andererseits aus der "Geschäftsgebarung", die man über Jahre mit dem Mandanten entwickelt habe. Die Kalkulation des Stundensatzes/Manntagsatz beinhalte einen gewissen %-Satz an Nacharbeit/weiterer Betreuung (siehe Seite 1 des Schreibens der Beschwerdeführerin vom 06.04.2018 [OZ 17/11]). Aus dem oben ausgeführten sei klar ersichtlich, dass es notwendig sei, laufend die Projekte in einer vertretbaren Art und Weise am Leben zu erhalten. Das bedeute auch, dass der Aufwand in einer Periode nicht abgerechnet werde. Aber sie müssten der Transparenz und Objektivität entsprechend aus dem bisher verrechneten Honoraren wirtschaftlich diesen Mehraufwand entsprechend geltend machen und in die nächsten Jahre vortragen. Sie schätzten daher in jedem Jahr den Aufwand den sie weiter erbringen müssten (siehe Seite 2 des Schreibens der Beschwerdeführerin vom 06.04.2018 [OZ 17/11]). In der Unternehmensberatung wie in der Vermögensberatung seien langfristige Klienten- und

Mandatsbeziehungen die Basis des Geschäftserfolges. Es sei verpflichtend, bereits abgerechnete Mandate nachzubetreuen, wobei die zu bildende Rückstellung zum Bilanzierungsstichtag nur im Schätzungsweg ermittelt werden könne, da das tatsächliche Ausmaß der Nachbetreuung regelmäßig erst zu einem wesentlich späteren Zeitpunkt endgültig feststehe. Dem Grunde nach sei eine derartige Rückstellung unternehmensrechtlich verpflichtend zu bilden und steuerrechtlich nach dem Maßgeblichkeitsprinzip anzuerkennen (siehe das Beschwerdeschreiben vom 19.07.2018 [OZ 12]).

Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen (§ 5 Abs. 1 erster Satz EStG 1988).

Gemäß § 9 Abs. 1 EStG 1988 können Rückstellungen nur gebildet werden für Anwartschaften auf Abfertigungen (Z 1), laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen (Z 2), sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen (Z 3) und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Z 4).

Der Geldwert des eigenen Zeitaufwandes eines Steuerpflichtigen ist steuerlich nicht als einkommensmindernd zu berücksichtigen. Es ist daher nicht zulässig, eine Rückstellung für einen zukünftigen eigenen Zeitaufwand der Beschwerdeführerin zu bilden. Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind nur dann als Rückstellungen auszuweisen, wenn aus dem Geschäft – aufgrund eines steuerlich als einkommensmindernd zu berücksichtigenden Aufwands - ein Verlust droht (VwGH 29.03.2017, Ra 2016/15/0005; VwGH, 27.04.2020, Ra 2020/15/0014; VwGH 07.04.2022, Ro 2021/13/0009).

Wenn die Beschwerdeführerin allerdings vorbringt, dass für Nacharbeiten ein Teil des Honorars "rückgestellt" werde, so gibt sie zu erkennen, dass sie eigentlich ERTRÄGE, INSOWEIT SIE AUF NACHARBEITEN IN EINER FOLGEPERIODE ENTFALLEN, VOM GEWINN ABGRENZEN MÖCHTE (in den Jahresabschlüssen der Streitjahre 2012 bis 2015 [OZ 34 bis OZ 39] sind auf der Passivseite keine Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen).

Als Rechnungsabgrenzungsposten sind auf der Passivseite Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag sind (§ 198 Abs. 6 UGB).

Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich sind Aufwendungen und Erträge der Periode zuzurechnen, zu der sie wirtschaftlich gehören. Einnahmen vor dem Abschlussstichtag führen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag sind, zu passiven Rechnungsabgrenzungen (§ 198 Abs. 6 UGB). Die Einnahmen müssen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Stichtag sein (vgl. VwGH 28.10.2009, 2005/15/0105).

Die Abgabenbehörde wird aufgefordert, binnen vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens dem BFG mitzuteilen, ob sie die Steuerwirksamkeit der Dotierungen und Auflösungen (siehe oben) aus dem Grunde des § 198 Abs. 6 UGB bejaht.

Mit Schreiben vom 21.08.2024 (OZ 73) teilte die Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht mit, dass der Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes bezüglich der Steuerwirksamkeit der im Vorhalt dargestellten Dotierungen und Auflösungen aus dem Grunde des § 198 Abs. 6 UGB vom Finanzamt gefolgt werde.

Mit Schreiben vom 27.08.2024 (OZ) brachte das Bundesfinanzgericht der Beschwerdeführerin wird das Schreiben der Abgabenbehörde vom 21.08.2024 zur Kenntnis. Darin sei - so das Bundesfinanzgericht - die Abgabenbehörde der Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes bezüglich der Steuerwirksamkeit der im Vorhalt dargestellten Dotierungen und Auflösungen aus dem Grunde des § 198 Abs. 6 UGB gefolgt. Die Abgabenbehörde habe anlässlich der Beantwortung des Vorhaltes die Richtigkeit der Höhe der Dotierungen der Rechnungsabgrenzungsposten (zur Gewinnabgrenzung von Erträgen, insoweit sie auf Nacharbeiten in einer Folgeperiode entfallen) nicht bezweifelt. Auch für das Bundesfinanzgericht ergäben sich aus der Aktenlage diesbezüglich keine Zweifel. Den Parteien werde deshalb mitgeteilt, dass der Beschwerde in diesem Punkt voraussichtlich stattzugeben sein werde.

Die Beschwerdeführerin hat den Antrag auf mündliche Verhandlung und den Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurückgenommen.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerden erwogen:

Zum Streitpunkt "Verrechnungskonto"

Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988). Solche Einkünfte unterliegen, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat (inländische Kapitalerträge), der Kapitalertragsteuer (§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988).

Zu den Bezügen nach § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 gehören auch verdeckte Ausschüttungen (VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046).

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).

Nach der stRsp des VwGH ist im Fall der verdeckten Ausschüttung von auf dem Verrechnungskonto verbuchten "Entnahmen" zu unterscheiden, ob eine "sofortige" verdeckte Ausschüttung im Zeitpunkt der "Entnahme" oder eine verdeckte Ausschüttung erst in einer späteren Abgabenperiode durch Verzicht auf die Verrechnungskontoforderung bewirkt wird.

Die Abgabenbehörde hat – unter Berücksichtigung von Verzinsungen - für das (erste) Streitjahr 2013 den STAND des Verrechnungskontos am 31.12.2013 und für die Streitjahre 2014 bis 2017 sowie den Streitzeitraum 01-03/2018 jeweils den ZUWACHS am Verrechnungskonto als verdeckte Ausschüttung der Kapitalertragsteuer unterzogen.

Für das Streitjahr 2013 würde dies bedeuten, dass die Abgabenbehörde davon ausgeht, dass die Beschwerdeführerin einerseits IN DIESEM JAHR auf die Rückforderung der BIS 31.12.2012 verbuchten und von Mag. ***VN-1*** ***NN*** bis dahin nicht beglichenen "Entnahmen" (Verrechnungskontostand) verzichtet hat und andererseits keine Rückforderungsabsicht hinsichtlich der IN DIESEM JAHR verbuchten und von Mag. ***VN-1*** ***NN*** bis Jahresende nicht beglichenen "Entnahmen" (Zuwachs) hatte.

Einen Verzicht der Beschwerdeführerin im Streitjahr 2013 auf die bis 31.12.2012 als Forderungen verbuchten und bis dahin nicht beglichenen "Entnahmen" im Gesamtbetrag von 554.283,42 € (Verrechnungskontostand) hat die Abgabenbehörde weder festgestellt, noch ist ein solcher Verzicht aus der Aktenlage feststellbar, weshalb der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 2013 INSOWEIT zu folgen wäre.

Was die "Entnahmen" in den Streitjahren 2013 bis 2017 und im Streitzeitraum 01-03/2018 (Zuwächse) betrifft, so ist das Vorliegen von "sofortigen" verdeckten Ausschüttungen am Maßstab der (vom Erkenntnis vom 28.04.2009, 2004/13/0059, ausgehenden) neueren Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu überprüfen (vgl. VwGH 28.09.2011, 2006/13/0084, unter Verweis auf dieses Erkenntnis).

Wie der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 08.10.2020, Ra 2019/13/0075, unter Zitierung seiner jüngeren Rechtsprechung klargestellt hat, ist ein wesentliches Element der Prüfung die Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war (Rz. 11). Es ist daher zu prüfen, ob aus den Umständen zu schließen ist, dass die Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlich aufrechten und durchsetzbaren Verbindlichkeit des Gesellschafters entspricht. Dies hängt vom Gesamtbild der jeweils im Einzelfall gegebenen Verhältnisse ab, wobei der Ernstlichkeit der Rückzahlungsabsicht hinsichtlich der von der

Gesellschaft empfangenen Beträge sowie der Bonität des Gesellschafters besondere Bedeutung zukommt (Rz. 13).

Zur Bonität des Gesellschafters führt die Abgabenbehörde im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 15.06.2018 (OZ 23) zusammengefasst aus, dass sich die Einkommenssituation des Mag. ***VN-1*** ***NN*** "vor allem im Jahr 2013" gegenüber den Einkünften der Jahre davor massiv verschlechtert habe und beziffert der Gesamtbetrag der Einkünfte im Jahr 2013 mit 290,14 €, im Jahr 2014 mit 7.368,17 €, im Jahr 2015 mit 16.613,11 € und im Jahr 2016 mit 19.418,92 € (siehe Seite 9). Der auf Mag. ***VN-1*** ***NN*** entfallende ausschüttungsfähige Gewinn, den die Abgabenbehörde für das Jahr 2013 mit 169.455,33 € beziffert (und der mangels Ausschüttung letztlich mit Ende des Jahres 2016 189.364,69 € beträgt), könne bei der Bonität nicht berücksichtigt werden, weil Mag. ***VN-1*** ***NN*** kein "Mehrheitsstimmrecht", mit dem er die Gewinnausschüttung beschließen könne, besitze (Seite 10). Die Eigentumswohnung des Mag. ***VN-1*** ***NN*** sei mit einem Pfandrecht von 150.000 € belastet (Seite 11).

Der Beschwerdeführer, der bei der Außenprüfung im Schreiben vom 27.11.2017 (OZ 17/3) nach einem "Investitionsstau" bei der (***) land- und Forstwirtschaft Rückzahlungen "ab dem nächsten Jahr" angekündigt hatte, erwähnt im Beschwerdeschreiben vom 19.07.2018 (OZ 12) "Rückflüsse" aus ***Staat***, die "zwar verzögert, aber zwischenzeitlich sehr wohl erfolgen" (Seite 2). Die Darlehen fänden auch im Geschäftserfolg der Gesellschaft eine Deckung, wobei es "völlig lebensfremd" erscheine, dem Geschäftsführer lediglich 25 % der Gewinne "zur Absicherung der Darlehensvaluta zuzuordnen" (Seite 2). Im Vorlageantragsschreiben vom 10.11.2021 (OZ 14) bringt der Beschwerdeführer ergänzend vor, die Bonität eines Schuldners sei "vorrangig nach seinem Vermögen und nicht nach seinem Jahreseinkommen zu bemessen" (Seite 1). Mit Schreiben vom 06.06.2024 (OZ 68/1) bringt der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter vor, dass ursprünglich vorgesehen gewesen sei, durch die zu erwartenden Erträge aus Land- und Forstwirtschaft, vor allem aber durch zusätzliche touristische Nutzung entsprechende nachhaltige Gewinne zu erzielen, aufgrund dessen ein Abbau des Verrechnungssaldos erfolgt wäre. Unerwartet hohe Reparaturaufwendungen für das Schloss, die Schädigung des Waldes durch den Borkenkäfer und die nachfolgende Coronakrise hätten diese Planung leider widerlegt, weshalb sich Mag. ***VN-1*** ***NN*** dazu gezwungen sehe, die Liegenschaft zu veräußern. Mit dem Verkaufserlös solle das Verrechnungskonto abgedeckt werden. In der Beilage werde der Verkaufsauftrag vom 31.01.2024 sowie den Letter of Intent des potentiellen Käufers vom 29.04.2024, womit für die gesamte Liegenschaft umgerechnet ein Kaufpreis von rd. 15,1 Mio € geboten werde, übermittelt.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass eine ausreichende Bonität des Mag. ***VN-1*** ***NN*** für ein Darlehen im gegebenen Ausmaß schon aufgrund des Hälfteanteils am Liegenschaftsvermögen in ***Staat*** gegeben war, und zwar bereits ab dem Jahr 2013, weil

die Erbschaft aufgrund des sehr hohen Alters des Vaters zeitnah zu erwarten war. Dass das Darlehen in diesem Hälfteanteil Deckung findet, wurde von der Abgabenbehörde auch in Kenntnis des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 06.06.2024 (OZ 68/1) nicht bestritten und bestehen für das Bundesfinanzgericht aufgrund der Anzahl und Größe der Liegenschaften daran auch keine Zweifel.

Was die Ernstlichkeit der Rückzahlungsabsicht hinsichtlich der von der Gesellschaft empfangenen Beträge betrifft, so hat das Bundesfinanzgericht keine Umstände feststellen können, die gegen eine Rückzahlungs- bzw. Rückforderungsabsicht in den Abgabenzeiträumen der "Entnahmen" vom Verrechnungskonto (2013 bis 2017 und 01-03/2018) sprechen. Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass die "Entnahmen" vom Verrechnungskonto keine verdeckten Ausschüttungen in diesen Abgabenzeiträumen waren. Mag. ***VN-1*** ***NN*** hat – nachdem er erkannt hat, dass eine Bewirtschaftung der geerbten Liegenschaften nicht erfolgsversprechend wäre –dargetan, dass die Rückzahlung aus den Einnahmen des Verkaufs dieser Liegenschaften erfolgen soll. Der Verkaufsvorgang ist noch nicht abgeschlossen. Die bisherige Nichtrückzahlung bzw. Nichtrückforderung stellt aufgrund des noch nicht abgeschlossenen Verkaufs der Liegenschaften eine Darlehensprolongation (Stundung der Verrechnungskontoforderungen) dar (vgl. VwGH 20.01.2010, 2007/13/0009).

Soweit die Abgabenbehörde im Beschwerdefall die Umstände der Darlehenshingabe und dabei insbesondere fehlende Vereinbarungen hinsichtlich Darlehensrückzahlung, Zinssatz, Zinsfälligkeiten und Sicherheiten als nicht fremdüblich rügt, ist darauf hinzuweisen, dass nach der jüngeren Rechtsprechung aufgrund dieser Umstände nicht von vornherein auf das tatsächliche Fehlen einer ernsthaften Rückzahlungsabsicht der Gesellschafter geschlossen werden kann (vgl. das bereits zitierte VwGH 08.10.2020, Ra 2019/13/0075).

Die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer waren daher aufzuheben.

Die Abgabenbehörde wird allerdings in den kommenden Jahren (ab 2025) zu prüfen haben, ob die Beschwerdeführerin die Verrechnungskontoforderungen zurückerhalten hat und, wenn nicht, ob ein (allenfalls schlüssiger) Forderungsverzicht der Beschwerdeführerin (und damit eine kapitalertragsteuerpflichtige Ausschüttung der Verrechnungskontoforderung im Abgabenzeitraum des Verzichts) festzustellen ist.

Streitpunkt "Rückstellung für Nacharbeiten"

Strittig ist, ob der Rückstellung für "Nacharbeiten", die sich aus dem (geschätzten) Zeitaufwand der Beschwerdeführerin multipliziert mit einem "internen Satz" von 1.300 € (2012) bzw. 1.500 € (2013, 2014 und 2015) errechnet, von der Abgabenbehörde zu Recht die steuerliche Anerkennung versagt wurde.

Den dazu von Seiten der Beschwerdeführerin bei der Außenprüfung vorgelegten Schriftstücken ist zu entnehmen, dass, es "notwendig" sei, "hier einige Nacharbeitsrückstellungen zu bilden", "da die verschiedenen Projekte noch nicht abgeschlossen sind, diverse offene Gespräche hier noch laufen" (siehe die "Aktenvermerke" [OZ 21]).

Von Seiten der Beschwerdeführerin wird dazu zusammengefasst vorgebracht, dass die Rückstellung jeweils im Folgejahr "verwendet" werde, weil diese Nacharbeit im Folgejahr tatsächlich geleistet worden sei. Für die Projekte des neuen Jahres werde eine neue Rückstellung für Nacharbeit gebildet, die dann wieder im nächsten Jahr nach erbrachter Leistung verwendet werde (siehe das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 27.11.2017 [OZ 17/3]). Für die diversen Projekte würden "Aufwendungen" in der Zukunft getätigt, wenn ein Projekt "auf Halten geschoben" worden sei, unterbrochen worden sei, eventuell noch die Chancen auf einen erfolgreichen Abschluss gewahrt werden sollten. Denn man wisse nie, wie sich die Projekte entwickelten. Manche Projekte hätten eine Nachlaufphase von mehreren Jahren. Daher werde "ein Teil des Honorars dafür rückgestellt" (siehe das am 05.12.2017 dem Prüfer übergebene Schreiben der Beschwerdeführerin vom 22.11.2017 [OZ 17/1]). Für erzielte Honorare seien diverse Nacharbeiten notwendig, weil Teile des Honorars noch nicht abgearbeitet worden seien. Die Primärleistung sei zwar erbracht worden, für das fakturierte Honorar seien aber noch Leistungen zu erbringen. Der betreffende Vertrag sei offen, solange er nicht dezidiert gekündigt werde. Eine exakte Vereinbarung über die zu erbringende Leistung gebe es nur im "Jahr 01". Die Leistung umfasse den Kauf und Verkauf von Unternehmen, abgerechnet werde dabei durch Inrechnungstellung von Manntagen und (im Erfolgsfall) sei eine Provision zu bezahlen. Aufzeichnungen darüber, für welche Projekte Nacharbeiten in welcher Höhe hätten geleistet werden müssen, gebe es nicht, das wäre zu aufwändig (siehe Seite 1-2 des Besprechungsprotokolls vom 09.03.2018 [OZ 18/1]). Die vorliegenden Aktenvermerke bezüglich Nacharbeiten bezögen sich auf Projekte, die einer Nacharbeit bedürften. Diese Nacharbeit ergebe sich einerseits aus den Verträgen - siehe Formulierung – "sonstige Unterstützung die notwendig ist um das Projekt erfolgreich abzuschließen", andererseits aus den jeweiligen Projekten und dem daraus abgeleiteten Bedarf an Nacharbeit, laufender Betreuung, Möglichkeiten neue oder veränderte Aufgaben abzuleiten, etc. Ob der "Aufwand" in Rechnung gestellt werden könne, ergebe sich einerseits aus dem Vertrag und andererseits aus der "Geschäftsgebarung", die man über Jahre mit dem Mandanten entwickelt habe. Die Kalkulation des Stundensatzes/Manntagsatz beinhalte einen gewissen %-Satz an Nacharbeit/weiterer Betreuung (siehe Seite 1 des Schreibens der Beschwerdeführerin vom 06.04.2018 [OZ 17/11]). Aus dem oben ausgeführten sei klar ersichtlich, dass es notwendig sei, laufend die Projekte in einer vertretbaren Art und Weise am Leben zu erhalten. Das bedeute auch, dass der Aufwand in einer Periode nicht abgerechnet werde. Aber sie müssten der Transparenz und Objektivität entsprechend aus dem bisher verrechneten Honoraren wirtschaftlich diesen Mehraufwand entsprechend geltend machen und in die nächsten Jahre vortragen. Sie schätzten daher in jedem Jahr den Aufwand den sie weiter erbringen müssten

(siehe Seite 2 des Schreibens der Beschwerdeführerin vom 06.04.2018 [OZ 17/11]). In der Unternehmensberatung wie in der Vermögensberatung seien langfristige Klienten- und Mandatsbeziehungen die Basis des Geschäftserfolges. Es sei verpflichtend, bereits abgerechnete Mandate nachzubetreuen, wobei die zu bildende Rückstellung zum Bilanzierungsstichtag nur im Schätzungsweg ermittelt werden könne, da das tatsächliche Ausmaß der Nachbetreuung regelmäßig erst zu einem wesentlich späteren Zeitpunkt endgültig feststehe. Dem Grunde nach sei eine derartige Rückstellung unternehmensrechtlich verpflichtend zu bilden und steuerrechtlich nach dem Maßgeblichkeitsprinzip anzuerkennen (siehe das Beschwerdeschreiben vom 19.07.2018 [OZ 12]).

Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen (§ 5 Abs. 1 erster Satz EStG 1988).

Gemäß § 9 Abs. 1 EStG 1988 können Rückstellungen nur gebildet werden für Anwartschaften auf Abfertigungen (Z 1), laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen (Z 2), sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen (Z 3) und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Z 4).

Der Geldwert des eigenen Zeitaufwandes eines Steuerpflichtigen ist steuerlich nicht als einkommensmindernd zu berücksichtigen. Es ist daher nicht zulässig, eine Rückstellung für einen zukünftigen eigenen Zeitaufwand der Beschwerdeführerin zu bilden. Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind nur dann als Rückstellungen auszuweisen, wenn aus dem Geschäft – aufgrund eines steuerlich als einkommensmindernd zu berücksichtigenden Aufwands - ein Verlust droht (VwGH 29.03.2017, Ra 2016/15/0005; VwGH, 27.04.2020, Ra 2020/15/0014; VwGH 07.04.2022, Ro 2021/13/0009).

Wenn die Beschwerdeführerin allerdings vorbringt, dass für Nacharbeiten ein Teil des Honorars "rückgestellt" werde, so gibt sie zu erkennen, dass sie eigentlich Erträge, insoweit sie auf Nacharbeiten in einer Folgeperiode entfallen, vom Gewinn abgrenzen möchte (in den Jahresabschlüssen der Streitjahre 2012 bis 2015 [OZ 34 bis OZ 39] sind auf der Passivseite keine Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen).

Als Rechnungsabgrenzungsposten sind auf der Passivseite Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag sind (§ 198 Abs. 6 UGB).

Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich sind Aufwendungen und Erträge der Periode zuzurechnen, zu der sie wirtschaftlich gehören. Einnahmen vor dem Abschlussstichtag führen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag sind, zu

passiven Rechnungsabgrenzungen (§ 198 Abs. 6 UGB). Die Einnahmen müssen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Stichtag sein (vgl. VwGH 28.10.2009, 2005/15/0105).

Die Abgabenbehörde ist der Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichts bezüglich der Steuerwirksamkeit der im Vorhalt vom 29.07.2024 (OZ 71) dargestellten Dotierungen und Auflösungen aus dem Grunde des § 198 Abs. 6 UGB gefolgt und hat anlässlich der Beantwortung des Vorhaltes die Richtigkeit der Höhe der Dotierungen der Rechnungsabgrenzungsposten (zur Gewinnabgrenzung von Erträgen, insoweit sie auf Nacharbeiten in einer Folgeperiode entfallen) nicht bezweifelt. Auch für das Bundesfinanzgericht ergeben sich aus der Aktenlage diesbezüglich keine Zweifel, weshalb den Beschwerden in diesem Punkt zu folgen war.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2012 bis 2015 waren insoweit abzuändern, als die strittigen Hinzurechnungen (Tz.1) und die Kürzungen (Tz 4 – Neutralisierung der von der Beschwerdeführerin verbuchten Verzinsung des Verrechnungskontostandes) nicht zu berücksichtigen waren.

Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Beträge in €):

	2012	2013	2014	2015
Einkünfte lt. Erstbescheid/Erkl.	35.684,78	66.609,17	22.463,43	65.469,25
Tz. 2 Reisespesen	2.783,38			
Tz. 3 Mitgliedsbeiträge	400,00	755,00	1.730,00	510,00
Einkünfte lt. Erkenntnis	38.868,16*)	67.364,17	24.193,43	65.979,25

*) Mit der E-Mail vom 16.12.2024 wurde dem steuerlichen Vertreter für das Jahr 2012 aufgrund eines Summenfehlers irrtümlich der Betrag von 40.880,16 € (richtig: 38.868,16 €) mitgeteilt.

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 im Hinblick auf die oben dargestellte Rechtsprechung nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 17. Dezember 2024