

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht fasst durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerde der S**** GmbH, zuletzt [Adresse], vom 28.2.2017, nunmehr des Mag. Dr. A**** B**** als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der S**** GmbH, [Adresse], StNr **-****/****, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 1.2.2017 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2010 bis 2014 und Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2010 bis 2014

1. den Beschluss:

Die Beschwerde wird soweit sie Körperschaftsteuer für die Jahre 2010, 2013 und 2014 sowie Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2010 betrifft als zurückgenommen erklärt.

Das Beschwerdeverfahren wird insoweit eingestellt.

sowie erkennt **2. zu Recht:**

Der Beschwerde wird betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2011 und 2014 teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2011 und 2014 werden abgeändert.

Die Kapitalertragsteuer und die Bemessungsgrundlagen für die Zeiträume 2011 und 2014 betragen:

2011: Zufluss von Kapitalerträgen an Dr. T**** R***: € 303.590,35.

Kapitalertragsteuer € 75.897,59.

2014: Zufluss von Kapitalerträgen an Dr. T**** R***: € 765.687,36.

Kapitalertragsteuer € 191.421,84.

Im Übrigen – somit betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2011 und 2012 sowie Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2012 und 2013 – wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2011 und 2012 sowie Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2012 und 2013 bleiben unverändert.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Über das Vermögen der (vormaligen) Beschwerdeführerin (der S**** GmbH) wurde nach Einbringung der Beschwerde das Insolvenzverfahren eröffnet, Partei im Verfahren ist daher nunmehr der Masseverwalter; der besseren Verständlichkeit wegen wird in der Folge dennoch von der S**** GmbH als Partei gesprochen.

Gesellschafter der S**** GmbH war im Streitzeitraum mit rund 97% die liechtensteinische D**** Stiftung,
Geschäftsführer der S**** GmbH war seit 6.12.2011 Dr. T**** R**** (dessen Sphäre war die D**** Stiftung wirtschaftlich zuzurechnen);
davor war seit Gründung C**** E**** Geschäftsführer der S**** GmbH gewesen.

Bei der S**** GmbH fand eine die Jahre 2010 bis 2014 betreffende abgabenbehördliche Prüfung statt. In dem über diese Prüfung erstatteten Bericht bzw in der über die Schlussbesprechung aufgenommenen Niederschrift führte die Prüferin – soweit für das Beschwerdeverfahren relevant – aus:

Pkt 5 der Niederschrift (Tz 6 des Berichtes):

Verr.-Konto N** GmbH**

*Die Buchungen auf den Verrechnungskonten N**** (Konto 27710 und 37009) resultieren aus Zahlungen zur Finanzierung des Ausgleichs der N****.*

*Im Jahr 2011 wurden die an die N**** bestehenden Forderungen im Betrag von € 477.681,75 wertberichtigt. Desweiteren wurde eine Haftungsrückstellung im Betrag von € 296.000,00 gebildet.*

*In den Folgejahren erhöhte sich das Verrechnungskonto 37009 um weitere Zahlungen für die N****.*

*Von Beginn an war offenkundig, dass die N**** deren Gesellschafter mit 75% der Anteile Dr. T**** R**** ist, diese Verbindlichkeiten nie zurückzahlen wird können. Desweiteren besteht aus Sicht der BP keinerlei betriebliche Veranlassung für die geprüfte Gesellschaft die Verbindlichkeiten der N**** zu tragen.*

Daraus resultieren folgende Feststellungen:

	2011	2012	2013	2014
Wertberichtigung – Gewinnzurechnung	477.681,75			
Auflösung der Haftungsrückstellung	296.000,00			
verdeckte Ausschüttung	477.681,75	52.728,55	5.982,03	2.726,57

Dazu wird im Prüfungsbericht ausgeführt:

Tz. 6 N** GmbH**

Auf Punkt 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung [...] wird verwiesen.

	2011
Zurechnung Wertberichtigung	477.681,75
Auflösung Haftungsrückstellung	296.000,00
	773.681,75

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2011
	Euro

Körperschaftsteuer:

[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust	773.681,75
[777] Gesamtbetrag der Einkünfte	773.681,75

Pkt 10 der Niederschrift (Tz 11 des Berichtes):

Darlehen P** S.L.**

Im Jahr 2011 wurde ein erhaltenes Darlehen von € 290.000,00 gebucht. Zum 31.12.2014 beträgt der Darlehensstand lt. Buchhaltung € 292.723,84.

Lt. einer Notiz über eine mündliche Vereinbarung zwischen P**** S.L. und der gepr. Ges. wurde der Betrag als Anzahlung bzw. Vorauszahlung an S**** geleistet.

Ebenso ist vereinbart, dass keine Rückzahlungsverpflichtung besteht.

Dem Einwand der gepr. Ges., dass diese Notiz nicht einmal unterschrieben ist, ist entgegenzuhalten, dass die Notiz das einzige der BP bekannte Schriftstück zu diesem Geschäftsfall ist.

Seitens der BP wird der Betrag von € 290.000,00 daher nicht als Darlehen sondern als Erlös gewertet.

	2011
Gewinnzurechnung	290.000,00
nicht anerkannter Zinsaufwand	2.723,84

Dazu wird im Prüfungsbericht ausgeführt:

Tz. 11 Darlehen P** S.L.**

Auf Punkt 10 der Niederschrift über die Schlussbesprechung [...] wird verwiesen.

	2011
Gewinnzurechnung	290.000,00
nicht anerkannter Zinsenaufw.	2.723,84
	292.723,84

Steuerliche Auswirkungen

<u>Zeitraum</u>	<u>2011</u>
	<i>Euro</i>
<u>Körperschaftsteuer:</u>	
[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust	292.723,84
[777] Gesamtbetrag der Einkünfte	292.723,84

Pkt 14 der Niederschrift (Tz 15 des Berichtes):**Darlehen O**** R*****

Lt. Darlehensvertrag vom 22.12.2010 gewährte Frau O**** R*** der gepr. Ges. ein Darlehen über einen eher unüblich unrunder Betrag von € 101.616,34. Die Herkunft dieser Geldmittel ist ungeklärt.

Vom betrieblichen Bankkonto gingen im Jahr 2011 € 20.370,79 und im Jahr 2012 € 176.544,90 mit der Bezeichnung "Kreditrückzahlung" ab. Seitens der BP werden diese Geldabflüsse als verdeckte Ausschüttung an den GF Dr. R*** gewertet, ebenso wie die im Jahr 2011 verrechneten Zinsen von € 4.950,43.

	2011	2012
"Kreditrückzahlung"	20.370,79	176.544,90
Zinsenaufwand	4.950,43	
verdeckte Ausschüttung	25.321,22	176.544,90

Dazu wird im Prüfungsbericht ausgeführt:

Tz. 15 Darlehen O** R*****

Auf Punkt 14 der Niederschrift über die Schlussbesprechung [...] wird verwiesen.

Steuerliche Auswirkungen

<u>Zeitraum</u>	<u>2011</u>
	<u>Euro</u>
Körperschaftsteuer:	
<i>[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust - nicht anerkannter Zinsenaufwand</i>	4.950,43
<i>[777] Gesamtbetrag der Einkünfte - nicht anerkannter Zinsenaufwand</i>	4.950,43

Pkt 15 der Niederschrift:**Verrechnungskonto Dr. R*****

*Durch die Umbuchung der gegenüber dem GF Dr. R*** bestehenden Verrechnungsforderung auf das Verrechnungskonto Fa****. bestand zum 31.12.2010 keine Verrechnungsforderung an Dr. R***.*

*In den Jahren 2011 bis 2014 stieg die Verrechnungsforderung gegenüber dem GF Dr. R*** kontinuierlich an bis zum Verrechnungsstand am 31.12.2014 von € 685.395,47.*

Schriftliche Vereinbarungen hinsichtlich der Rückzahlungsmodalitäten, Kreditrahmen etc. wurden nicht vorgelegt und auch nicht mündlich erörtert.

*Anl. der Vorbesprechung am 14.12.2016 kündigte der GF Dr. R*** an, dass er wahrscheinlich in Kürze ein Darlehen erhalten wird, mit dem er seine Verrechnungsverbindlichkeit abdecken kann. Bis zur Schlussbesprechung wurden allerdings keine Unterlagen vorgelegt, aus denen hervorgeht, dass die Verrechnungsverbindlichkeit in Kürze abgedeckt wird.*

Somit ist davon auszugehen, dass der GF nicht über die Mittel verfügt, seine Verbindlichkeit zu begleichen.

Die Verrechnungsverbindlichkeit von € 685.395,47 stellt daher aus Sicht der BP eine verdeckte Ausschüttung im Jahr 2014 dar.

Pkt 16 der Niederschrift:**Kapitalertragsteuer**

*Die auf die verdeckten Ausschüttungen entfallende KEST trägt der GF Dr. R***.*

Weiter heißt es im Prüfungsbericht:

Tz. 16 Verdeckte Ausschüttung

Bei den in der Beilage E1 zu Tz. 16 zusammengefassten Beträgen handelt es sich um verdeckte Ausschüttungen.

Im Zuge der Schlussbesprechung [...] wurde vereinbart, dass die auf die verdeckten Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer der Geschäftsführer Dr. T**** R**** trägt. Die Kapitalertragsteuer stellt somit eine Forderung der geprüften Gesellschaft an den GF Dr. R**** dar.

Die KEST wird der geprüften Ges. mittels Haftungsbescheid vorgeschrieben.

Gem. §§ 217 ff Bundesabgabenordnung wird für die zu wenig abgeführte Steuer ein Säumniszuschlag von 2% festgesetzt

	2010	2011	2012	2013	2014
verdeckte Ausschüttung	13.980,01	600.078,97	344.462,39	74.248,85	822.451,58
davon 25% KEST	3.495,00	150.019,74	86.115,60	18.562,21	205.612,90
2% Säumnis-zuschlag	69,90	3.000,39	1.722,31	371,24	4.112,26

Änderungen der Besteuerungsgrundlagen

Körperschaftsteuer

[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust

Zeitraum	2010	2011	2012
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	-115.331,39	-985.762,06	294.000,00
Tz. 2 Besteuerungsgrundlagen lt. Buchhaltung			621.065,13
Tz. 3 Anlagevermögen			28.104,86
Tz. 4 Nicht anerkannte Aufwandsbuchungen	12.562,91	11.571,59	66.981,68
Tz. 5 Verrechnungskonto Fa****.		125.640,38	
Tz. 6 N**** GmbH		773.681,75	
Tz. 7 Miet- u. Baurecht B****straße. 60			-185.812,65
Tz. 8 Rückstellungen			32.137,01
Tz. 9 KFZ-Kosten		4.228,15	47.965,84
Tz. 11 Darlehen P**** S.L.		292.723,84	
Tz. 13 Wohnung Y****gasse. 5B, Top 9			17.454,55
Tz. 15 Darlehen O**** R**** - nicht anerkannter Zinsaufwand		4.950,43	
Nach Bp.	-102.768,48	227.034,08	921.896,42

Zeitraum	2013	2014
	<i>Euro</i>	<i>Euro</i>
Vor Bp	0,00	0,00
Tz. 2 Besteuerungsgrundlagen lt. Buchhaltung	-815.967,41	-178.597,94
Tz. 3 Anlagevermögen	731,43	149,54
Tz. 8 Rückstellungen	85.525,75	17.654,95
Tz. 9 KFZ-Kosten	12.123,77	11.574,38
Tz. 10 Steuerberatungskosten	6.115,44	
Tz. 12 Wohnung Y****gasse. 5A/2/11	2.150,00	25.800,00
Tz. 13 Wohnung Y****gasse. 5B, Top 9	17.454,55	17.454,55
Tz. 14 Verkauf Motorboot		72.166,67
Nach Bp.	-691.866,47	-33.797,85

[777] Gesamtbetrag der Einkünfte

Zeitraum	2010	2011	2012
	<i>Euro</i>	<i>Euro</i>	<i>Euro</i>
Vor Bp	-115.331,39	-985.762,06	294.000,00
Tz. 2 Besteuerungsgrundlagen lt. Buchhaltung			621.065,13
Tz. 3 Anlagevermögen			28.104,86
Tz. 4 Nicht anerkannte Aufwandsbuchungen	12.562,91	11.571,59	66.981,68
Tz. 5 Verrechnungskonto Fa****.		125.640,38	
Tz. 6 N**** GmbH		773.681,75	
Tz. 7 Miet- u. Baurecht B****straße. 60			-185.812,65
Tz. 8 Rückstellungen			32.137,01
Tz. 9 KFZ-Kosten		4.228,15	47.965,84
Tz. 11 Darlehen P**** S.L.		292.723,84	
Tz. 13 Wohnung Y****gasse. 5B, Top 9			17.454,55
Tz. 15 Darlehen O**** R*** - nicht anerkannter Zinsaufwand		4.950,43	
Nach Bp.	-102.768,48	227.034,08	921.896,42

Zeitraum	2013	2014
	<i>Euro</i>	<i>Euro</i>
Vor Bp	0,00	0,00
Tz. 2 Besteuerungsgrundlagen lt. Buchhaltung	-815.967,41	-178.597,94
Tz. 3 Anlagevermögen	731,43	149,54
Tz. 4 Nicht anerkannte Aufwandsbuchungen	85.525,75	17.654,95
Tz. 9 KFZ-Kosten	12.123,77	11.574,38
Tz. 10 Steuerberatungskosten	6.115,44	
Tz. 12 Wohnung Y****gasse. 5A/2/11	2.150,00	25.800,00
Tz. 13 Wohnung Y****gasse. 5B, Top 9	17.454,55	17.454,55
Tz. 14 Verkauf Motorboot		72.166,67
Nach Bp.	-691.866,47	-33.797,85

Beilage zu Tz. 16) Verdeckte Ausschüttung

Zusammenfassung der verdeckten Ausschüttungen laut den in der Niederschrift über die Schlussbesprechung [...] angeführten Feststellungen:

	2010	2011	2012	2013	2014
laut Punkt 2 der Niederschrift			28.104,86	731,43	149,54
laut Punkt 3a der Niederschrift	12.562,91	11.571,59	24.247,89	45.525,75	
laut Punkt 3a der Niederschrift	1.417,10		3.667,44	444,64	
laut Punkt 4 der Niederschrift		85.504,41			
laut Punkt 5 der Niederschrift		477.681,75	52.728,55	5.982,03	2.726,57
laut Punkt 8b der Niederschrift			39.968,75		
laut Punkt 11 der Niederschrift				2.365,00	28.380,00
laut Punkt 12 der Niederschrift			19.200,00	19.200,00	19.200,00
laut Punkt 13 der Niederschrift					86.600,00
laut Punkt 14 der Niederschrift		25.321,22	176.544,90		
laut Punkt 15 der Niederschrift					685.395,47
	13.980,01	600.078,97	344.462,39	74.248,85	822.451,58

Das Finanzamt erließ entsprechende Bescheide betreffend Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2010 bis 2014.

Die S**** GmbH erhob gegen diese Bescheide Beschwerde.

Das Finanzamt erließ einen Mängelbehebungsauftrag, in welchem es ausführte, der Beschwerde fehlten

1. die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten werde;
2. die Erklärung, welche Änderungen beantragt würden;
3. eine Begründung.

In ihrem fristgerecht eingebrachten Mängelbehebungsschreiben führte die S**** GmbH aus:

Zu TZ. 6 des Berichtes vom 25.1.2017: N** GmbH (kurz N****)**

*Die S**** GmbH (kurz S****) hat sich im Zuge des Insolvenzverfahrens der N**** bereit erklärt, finanzielle Mittel in Form eines Darlehens zur Verfügung zu stellen. Entgegen den Ausführungen in der Niederschrift zur Schlussbesprechung war eine Rückzahlung dieses Darlehen sehr wohl plausibel, da der im Verfahren der N**** vorgelegte Businessplan eine Rückzahlung leicht ermöglicht hätte. Die Darlehenseinräumung erfolgte für einen Zeitraum von maximal 10 Jahren und einer Verzinsung von 2,5%. Darüber hinaus wurde für die Dauer des Darlehens eine Erfolgsbeteiligung der S**** an den Projekten der N**** vereinbart. Die Darlehensgewährung war somit im unmittelbaren wirtschaftlichen Interesse der S****, die daraus Einnahmen erwartet hat und diese nur durch die Fortführung der N**** sicherzustellen waren. Da in der Folge die Projekte nicht den ursprünglich erwarteten Erfolg brachten, wurde das Darlehen 2011 wertberichtigt und eine Haftungsrückstellung gebildet, was aber am Bestand des Darlehens mit Zins- und Erfolgsbeteiligung nichts ändert.*

*Die seitens der BP getroffenen Feststellungen der Gewinnkorrektur im Jahr 2011 von 773.681,75 sind daher unzutreffend und rückgängig zu machen. Keinesfalls ist in diesem Zusammenhang eine verdeckte Gewinnausschüttung in den Jahren 2011-2014 gegeben. Ein Interesse des Gesellschafters der N**** Dr. R*** an der Fortführung der N**** kann ja nur darin bestehen in der Zukunft wieder Gewinnanteile zu erhalten. Dadurch ist aber dokumentiert, dass Herr Dr. R*** von der Realisierbarkeit der Projekte der N**** ausgegangen ist und daher auch von einer Darlehensrückzahlung an S**** auszugehen war. Jede andere Einschätzung würde bedeuten, dass völlig sinnlos finanzielle Mittel der S**** vernichtet worden wären, was keinen wirtschaftlichen Sinn ergibt. Die Feststellungen der BP sind daher mit wirtschaftlichen Überlegungen nicht nachvollziehbar.*

Zu TZ 11 Darlehen P** S.L.**

Die in diesen Zusammenhang getätigten Bemühungen liefen über einen längeren Zeitraum und es wurde ein Erfolgshonorar vereinbart. Der erfolgreiche Projektabschluss erfolgte aber

keinesfalls 2011 weshalb 2011 keinesfalls eine Erfolgsrealisierung zu erfolgen hat. Der Betrag wurde als Darlehen bzw. Anzahlung aufgrund der zu erwartenden Projektbearbeitungskosten gewährt und ist als Darlehen oder allenfalls als „erhaltene Anzahlung“ bzw. als „Passive Rechnungsabgrenzung“ und nicht als Ertrag im Jahr 2011 zu erfassen. Die von der BP vorgenommene Gewinnerhöhung ist rückgängig zu machen und erst wenn entgegen der ursprünglichen Erfolgshonorierung auf eine Rückzahlung verzichtet wird, als Ertrag aufzulösen.

Zu TZ 15 Darlehen O** R*****

*Die Darlehenseinräumung erfolgte lt. Bankbeleg von Frau O**** R***. Ebenso erfolgte die Rückzahlung im Jahr 2012 über 176.544,90 nachweislich an Frau O**** R***. Es ist daher nicht nachvollziehbar warum diese Darlehensrückzahlung eine verdeckte Ausschüttung an Dr. T**** R*** darstellen soll. Die seitens der BP daraus resultierenden Konsequenzen sind rückgängig zu machen.*

Zu TZ 16 Verdeckte Ausschüttung an Dr. T** R*****

*Wie aus obigen Ausführungen zu entnehmen ist, sind die Zahlungen für die N**** sowie die Zahlungen an Frau O**** R*** keinesfalls als verdeckte Ausschüttung an Herrn Dr. T**** R*** zu werten.*

*Darüber hinaus ist auch das Verrechnungskonto von Dr. T**** R*** nicht als verdeckte Ausschüttung zu werten, da die Beträge als Forderung in der Bilanz ausgewiesen sind und daher als Forderung der Gesellschaft und nicht als Ausschüttung zu werten sind. Allein das Fehlen einer schriftlichen Vereinbarung führt nicht zur verdeckten Gewinnausschüttung, wenn die Beträge als Forderung bilanziert sind (vgl. die ausführliche Zusammenfassung der VwGH Judikatur in SWK Heft 12 vom 20. April 2015 von Dr. Nikolaus Zorn). Wesentlich ist, dass die Rückzahlungsverpflichtung durch den bilanziellen Ausweis dokumentiert ist und nicht von vornherein von einer derart mangelnden Bonität auszugehen ist, dass eine Rückzahlung gar nicht möglich wäre. Dabei ist aber die temporäre Liquiditätssituation nicht unbedingt für die Rückzahlungsfähigkeit maßgeblich, sondern wohl vor allem auch die Vermögenssituation.*

Aus diesen Gründen beantragen wir die Korrektur der vorgeschriebenen Kapitalertragsteuer sowie daraus abgeleitete Säumniszuschläge

*Aufgrund der obigen Ausführungen beantragen wir die Korrektur des Gewinns 2011 bzw um Kürzung des Ergebnisses um 773.681,75 (N****) sowie um 292.723,84 (P****). Das steuerliche Ergebnis 2011 beträgt daher -839.371,51 und die Verlustvorträge -942.139,99. Weiters beantragen wir die Korrektur des Köst-Bescheides 2012 unter Berücksichtigung eines Verlustvortrages von -942.139,99.*

Weiters beantragen wir die Korrektur der Kapitalertragsteuer-Bescheide 2011 - 2014 wobei jedenfalls die Beträge betreffend N****, O**** R*** und Verrechnungskonto Dr. R*** nicht einer KEST zu unterziehen sind.

Die Prüferin gab eine Stellungnahme zur Beschwerde ab, in welcher sie ausführte:

Zu Tz. 6 des Berichtes: N** GmbH**

[...]

Dazu ist seitens der Prüferin festzuhalten, dass im Verlauf des gesamten Prüfungsverfahrens seitens des geprüften Unternehmens weder jemals ein Businessplan noch ein Darlehen angesprochen wurde und weder ein Businessplan noch ein Darlehensvertrag vorgelegt wurde. Auch eine getroffene Vereinbarung über eine Erfolgsbeteiligung der S**** an den Projekten der N**** für die Dauer des Darlehens wird erstmals in der Beschwerde angeführt. Es wäre am Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft gelegen, diese Nachweise zu erbringen. Nachdem dies nicht erfolgt ist, kann die Prüferin nicht würdigend darauf eingehen.

Lt. Bürgschaftserklärung vom 29.9.2010 gaben Dr. T**** R*** sowie die S**** die Erklärung ab, für die Erfüllung des Ausgleichs jeweils die Haftung als Ausgleichsbürgen zu übernehmen. Gem. § 4 (4) EStG sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Für den Betriebsausgabencharakter einer Bürgschaftsübernahme muss anhand der konkreten Vereinbarung eine eindeutige und unmittelbare Verknüpfung zwischen künftiger Einnahmenerzielung und Übernahme der Garantienstellung nachgewiesen werden. Dieser Nachweis ist aus Sicht der Prüferin nicht erfolgt. Eine betriebliche Veranlassung für die Übernahme der Schulden der N**** ist für die Prüferin auch nicht erkennbar.

Aus Sicht der Prüferin liegt der wahre wirtschaftliche Gehalt der Ausgleichsfinanzierung im persönlichen Bereich des GF Dr. R***, der anlässlich des Prüfungsbeginnes bei der S**** zum Ausgleich der N**** erklärt hatte, dass es nicht seine Art ist, Schulden nicht zu begleichen. Zudem war dem GF Dr. R*** die steuerliche Auswirkung der Schuldenübernahme für die N**** nicht neu. Aus dem Protokoll über eine mit Herrn Dr. R***, Herrn E**** und zwei Steuerberatern abgehaltenen Besprechung vom 6.2.2013 über eine geplante Fusion der S**** mit der N**** geht folgendes hervor:

Es gibt einen zweiten wesentlichen Grund, warum die angedachte Fusion sinnvoll ist: Die S**** hat im Juli/August 2012 den Ausgleich der N**** finanziert. Zu diesem Zweck hat S**** der N**** Darlehen in einer Größenordnung von € 600.000 bis € 700.000 gewährt. Im Zeitpunkt der Darlehensgewährung war offenkundig, dass die N**** diese Darlehen nie zurückzahlen wird können. Insoweit besteht eine verdeckte Gewinnausschüttung und zwar in der Linie S**** an Stiftung, Stiftung an Dr. R***, Einlage Dr. R*** in N****. Die verdeckten Ausschüttungen lösen Kapitalertragsteuer.....aus.

Dadurch, dass die S**** unter die N**** gehängt wird, erfolgt diese verdeckte Ausschüttung von der österreichischen Tochtergesellschaft an die österreichische Muttergesellschaft. Die Kapitalertragsteuer reduziert sich daher auf EUR 0.

Nach Ansicht der Prüferin ist die Beschwerde in diesem Punkt vollinhaltlich abzuweisen.

Zu Tz. 11 des Berichtes: Darlehen P** S.L.**

[...]

Im Verlauf des gesamten Prüfungsverfahrens wurden der Prüferin weder das geplante Projekt anhand von konkreten Projektunterlagen erklärt noch Unterlagen über die Vereinbarung eines Erfolgshonorars vorgelegt. Ebenso blieb der momentane Bearbeitungsstand des Projektes oder eine eventuelle mittlerweile Beendigung des Projektes im Unklaren.

Auch im Zuge der Beschwerde wird nicht von der Möglichkeit der Beibringung konkreter Nachweise und klärender Erläuterungen Gebrauch gemacht.

Wenn nun in der Beschwerde ausgeführt wird, dass erst wenn entgegen der ursprünglichen Erfolgshonorierung auf eine Rückzahlung verzichtet wird der Betrag von € 290.000,00 als Ertrag aufzulösen ist, ist seitens der Prüferin zu entgegnen:

*Das einzige, der Prüferin bekannte Schriftstück zu diesem Geschäftsfall ist eine Notiz über eine mündliche Vereinbarung. Der letzte Satz dieser Notiz lautet: Es ist auch vereinbart, dass S**** nicht verpflichtet ist, den Betrag zurückzuzahlen.*

Bis zur Vorlage konkreter, von den Geschäftspartnern unterzeichneter Verträge und Vereinbarungen betreffend Honorarverrechnungen, Rückzahlungen oder Rückzahlungsverzicht, aus denen zweifelsfrei hervorgeht, dass dem Beschwerdebegehren zu folgen wäre, bleibt die Prüferin bei ihrer bisherigen steuerlichen Würdigung.

Zu Tz. 15 des Berichtes: Darlehen O** R*****

*Im vorgelegten Belegordner des Jahres 2010 befand sich ein Darlehensvertrag vom 22.12.2010, abgeschlossen zw. Frau O**** R*** und der geprüften Ges. über einen Darlehensbetrag von € 101.616,34. Dieser Vertrag war einer Auftragsliste über die E-Bankingüberweisung des Darlehensbetrages am 27.12.2010, auf der als Verfüger Herr C**** E**** aufscheint, beigelegt.*

*Im Verlauf der Prüfung warf die Prüferin die Frage auf, wie es zu dem doch eher unüblichen unrounden Darlehensbetrag von € 101.616,34 kommt und es desweiteren nicht den Anschein hat, als würde Frau O**** R*** über ein nennenswertes Einkommen verfügen. Herr Dr. R*** wurde daher aufgefordert, die Herkunft dieser Geldmittel zweifelsfrei belegmäßig nachzuweisen.*

*Anl. der Schlussbesprechung teilte der GF R*** mit, dass seine Tochter ein Haus in Oberösterreich geerbt hat, in dem zwar noch ihre Großmutter wohnt, sie darauf aber ein*

*Darlehen aufnehmen konnte. Nähere Auskünfte wie z.B. die Adresse des Hauses wurden nicht erteilt. Recherchen der Prüferin ergaben, dass mit Einantwortungsurkunde vom 28.12.2000 Frau O**** R*** gemeinsam mit ihren Brüdern je 1/3 eines Hauses in Oberösterreich geerbt hat. Auf dem Grundbuchsauszug ist allerdings keine Pfandrechtseintragung eines Darlehens ersichtlich, wie es allerdings bei den eher bescheidenen Einkünften der Frau O**** R*** üblicherweise der Fall wäre. Somit ist diese Erklärung des GF lediglich eine unbewiesene Behauptung.*

*Der GF wurde auch zu dem Umstand befragt wie es dazu kommt, dass Herr E**** die Darlehensüberweisung von einem Bankkonto der Frau O**** R*** verfügen kann. Dazu ist der Prüferin keinerlei Antwort erinnerlich.*

Im Verlauf der Vorbesprechung wurde ein E-Mail, datiert mit 13.12.2016, der ehemaligen Steuerberatung mit folgendem Wortlaut vorgelegt:

*Sehr geehrter Herr E****, gemäß Ihrer Beauftragung haben wir in der BH 2010 der S**** hinsichtlich des Darlehens von Frau R*** recherchiert und folgendes festgestellt: Der Darlehensvertrag vom 20.12.2010 wurde nach Rücksprache mit Ihnen auf den Betrag von € 101.616,34 ausgestellt, da am 27.12.10 auf dem Auszug Nr. 12 der RLB NÖ-Wien, Ltd. auf S**** GmbH, dieser Betrag mit der Textierung „Darlehen O**** R****“ eingezahlt wurde. Daraus geht hervor, dass der schriftliche Darlehensvertrag erst nachträglich errichtet wurde.*

*Nach der Vorbesprechung übermittelte Herr E**** einen Ausdruck der Bank, auf dem lediglich die eine Überweisung von einem Konto Ltd. auf R*** O**** mit der Adresse [Adresse] aufscheint. Bei dieser Adresse handelt es sich um die Geschäftsadresse der S**** GmbH.*

*Weiters übermittelte Herr E**** ein E-Mail des vormaligen Steuerberaters vom 15.12.2016, mit folgendem Wortlaut:*

*Sehr geehrter Herr E****, wir haben besprochen, dass die Einzahlung von Frau O**** R*** in die Gesellschaft als eigenkapitalersetzendes Darlehen zu behandeln ist. Steuerlich ist das Darlehen verdecktes Eigenkapital. Es wurden keine Zinsen vereinbart und auch keine Fälligkeit. Dies erfolgte im Zusammenhang mit den seitens der finanzierenden Banken geforderten Verbesserung der Eigenkapitalausstattung.*

*Dazu ist anzumerken, dass O**** R*** nicht an der S**** GmbH beteiligt ist oder war.*

*Folgt man der Argumentation lt. dem Mail, wäre im ersten Schritt von einer Zuwendung an den Anteilsinhaber und im zweiten Schritt von einer Einlage des Anteilsinhabers in die GmbH auszugehen. Anteilsinhaber der S**** ist zwar die D**** Stiftung, deren Machthaber allerdings wiederum der GF Dr. R*** ist.*

Andererseits deckt sich der Inhalt dieses Mails nicht mit dem ausgestellten Darlehensvertrag und den darin festgehaltenen Konditionen, wonach sehr wohl Zinsen und Fälligkeit vereinbart wurden.

*Laut Bilanz bestand zum 31.12.2011 eine Verbindlichkeit der S**** gegenüber O**** R*** von € 86.195,98. Lt. Bankkontoauszug wurden am 5.9.2012 € 176.544,90 ohne Hinweis, an wen die*

*Überweisung erfolgte, überwiesen. Ein Überweisungsbeleg aus dem hervorginge, an wen diese Überweisung tatsächlich erfolgte, war in der Belegsammlung nicht vorhanden. Die Prüferin bezeichnete diese Überweisung in ihrem ursprünglichen Fragenvorhalt lediglich deshalb als Zahlung an O**** R***, weil der Betrag auf dem Verrechnungskonto „Darlehen O**** R***“ gegengebucht wurde.*

*In der Beschwerde wird ausgeführt, dass die Rückzahlung im Jahr 2012 über € 176.544,90 nachweislich an Frau O**** R*** erfolgte. Dem ist zu entgegnen, dass der Prüferin dies nicht nachgewiesen wurde.*

*Durch die wesentlich höhere „Rückzahlung“ als in der Bilanz tatsächlich als Verbindlichkeit ausgewiesen war, bestand nun zum 31.12.2012 eine Forderung von € 90.348,92 auf dem Konto „Darlehen O**** R***“.*

*Im Jahr 2014 wurden die € 90.348,92 auf das Verrechnungskonto „O**** R***“ umgebucht. Der Saldo dieses Verrechnungskontos im Betrag von € 56.764,22 wurde zum 31.12.2014 wiederum auf das Verrechnungskonto des Geschäftsführers Dr. R*** umgebucht und erhöhte somit die gegenüber Dr. R*** bestehende Forderung der Firma.*

*In der Bilanz 2015 wird zu diversen Konten erläutert: In den Vorjahren gab es diverse Verrechnungskonten lautend auf die Kinder von Dr. R***. Zwar haben diese die jeweiligen Zahlungen erhalten; der Rechtsgrund für die Zahlungen lag aber in einer Vereinbarung zwischen S**** und Dr. R***. Zur Rückzahlung verpflichtet ist also lediglich Dr. R***. Aus diesem Grunde mussten die Salden der Verrechnungskonten auf das Verrechnungskonto von Dr. R*** umgebucht werden.*

*Als letzter Versuch, die für die Prüferin offenen Fragen zu klären, wurde Frau O**** R*** mit Vorladung vom 6.7.2017 für den 8.8.2017 in das Finanzamt Wien 1/23 mit dem Ersuchen vorgeladen, eindeutige Belege und Unterlagen vorzulegen um nachzuweisen, über welches Einkommen und Vermögen sie verfügte um in der Lage zu sein, den Betrag von € 101.616,34 an die S**** zu überweisen. Weiters wurde sie ersucht bekanntzugeben, aus welchen Gründen Herr C**** E**** auf ihrem Bankkonto Verfügungsberechtigt ist.*

*Diesem Vorladungstermin ist Frau O**** R*** fern geblieben, ohne die Prüferin über etwaige Hindernisse, aufgrund derer sie den Termin nicht einhalten könnte, zu verständigen.*

Mit diesem Verhalten verstärkt sich der Eindruck der Prüferin, dass die tatsächliche Herkunft der Geldmittel von € 101.616,34 verschleiert werden soll.

*Aufgrund der nach Ansicht der BP vorliegenden Ungereimtheiten und bestehenden Widersprüchen vertritt die Prüferin die Ansicht, dass die in den vorhergehenden Absätzen geschilderten Geldflüsse dem GF Dr. R*** zuzurechnen sind.*

Nach Ansicht der Prüferin wäre die Beschwerde daher in diesem Punkt abzuweisen.

Zu Tz. 16 des Berichtes: Verdeckte Ausschüttung an Dr. T** R*****

*Wie aus der Stellungnahme ersichtlich ist, bleibt die Prüferin bei ihrer Ansicht, dass die Zahlungen lt. Tz. 6 und Tz. 15 des Berichtes verdeckte Ausschüttungen an Herrn Dr. R*** darstellen.*

*Zu Verrechnungskonto Dr. T**** R***:*

Im Verlauf des Prüfungsverfahrens wurden die zu diesem Verrechnungskonto zwischen der GmbH und dem Geschäftsführer getroffenen Vereinbarungen hinsichtlich der Rückzahlungsmodalitäten etc. abverlangt. Seitens der gepr. GmbH sowie deren GF wurden weder schriftliche Vereinbarungen vorgelegt noch mündlich erörtert.

Die Prüferin stimmt den Ausführungen in der Beschwerde durchaus zu, wonach das Fehlen einer schriftlichen Vereinbarung alleine nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führt.

Weiters wurde in der Beschwerde ausgeführt:

Wesentlich ist, dass die Rückzahlungsverpflichtung durch den bilanziellen Ausweis dokumentiert ist und nicht von vornherein von einer derart mangelnden Bonität auszugehen ist, dass eine Rückzahlung gar nicht möglich wäre.

*Aber genau davon ist nach Ansicht der Prüferin auszugehen. Im Zuge der Vorbesprechung am 14.12.2016 wurde Herr Dr. R*** befragt, wann und aus welchen Mitteln er seine Verrechnungsverbindlichkeit von immerhin € 685.395,47 (lt. der mittlerweile eingereichten Bilanz 2015 € 914.407,14) jemals begleichen wird können. Dazu gab er die Auskunft, dass er höchstwahrscheinlich in der Folgewoche ein Darlehen aus seiner Tätigkeit als Vermittler in einem geplanten Hotelverkauf erhalten wird, mit dem er seine Verrechnungsverbindlichkeit begleichen wird.*

Anlässlich der Schlussbesprechung am 19.1.2017 wurde weder ein Darlehensvertrag noch die Abdeckung der Verrechnungsverbindlichkeit vorgelegt.

Auch hat der GF keine konkreten Angaben zu seiner Einkommens- u. Vermögenssituation gemacht.

*Erhebungen der Prüferin ergaben, dass der GF in Österreich über kein privates Grundvermögen verfügte. Seine Einkünfte lt. Einkommensteuererklärung bestehen aus den nichtselbständigen Einkünften bei der S**** GmbH in den Jahren 2011-2013 von rund € 33.000,00 sowie Pensionseinkünften in den Jahren 2013-2015 von rund € 32.000,00.*

Mit diesen Einkünften wäre es nicht einmal annähernd möglich gewesen, das jährliche Anwachsen der Verrechnungsverbindlichkeit abzudecken.

Die Prüferin musste daher zum Schluss kommen, dass der GF auch bereits zum Zeitpunkt der Geldentnahmen über keine hinreichende Bonität verfügte.

*Wie in der Stellungnahme zur Beschwerde betr. Tz. 15 des Berichtes (Darlehen O**** R****) ausgeführt, wurde die auf dem Verrechnungskonto O**** R**** bestehende Restforderung aus der Überweisung von € 176.544,90 mit dem Betrag von € 56.764,22 auf das Verrechnungskonto*

*Dr. R*** umgebucht.*

Der Teilbetrag von € 56.764,22 wurde daher doppelt als verdeckte Ausschüttung angesetzt.

*In diesem Punkt ist der Beschwerde daher teilweise stattzugeben und die vorgenommene verdeckte Ausschüttung von € 685.395,47 um den Betrag von € 56.764,22 zu berichtigen. Nach Ansicht der Prüferin beträgt die verdeckte Ausschüttung des Verrechnungskontos Dr. R*** für das Jahr 2014 nunmehr € 628.631,25.*

In ihrer Gegenäußerung zu Stellungnahme der Prüferin führte die S**** GmbH aus:

*Zu TZ. 6 des Berichtes vom 25.1.2017: N**** GmbH (kurz N****)*

*Der im Insolvenzverfahren der N**** vorgelegte Businessplan kalkuliert mit Einnahmen 2010 - 2012 von 1,1 Mio. (Kopie beiliegend). Die Zusicherung im Insolvenzverfahren für die entsprechende Liquidität zu sorgen widerspricht sich ja nicht dies in Form eines Darlehens zu machen.*

*Bei den angeführten Projekten war die N**** Vertragspartner und ein erfolgreicher Abschluss erschien nur möglich, wenn der Betrieb der N**** weitergeführt werden konnte.*

*Die Finanzierung von Risikokapital gegen Einräumung eines verzinsten Darlehens mit einer gewinnabhängigen Erfolgskomponente ist aber keinesfalls ungewöhnlich und wurde eben aus betrieblichen Chancen Gewinne zu erwirtschaften durch die S**** zur Verfügung gestellt. (Kopie des Vertrages anbei).*

Auch in der von der BP angeführten Besprechung mit den damaligen Steuerberatern ist nach den Ausführungen der BP einem „Darlehen“ gesprochen worden. Warum dieses Darlehen aufgrund des Businessplanes von vornherein nicht rückzahlbar gewesen sein soll, ist aber nicht nachvollziehbar und unverständlich.

*Nachdem das Darlehen als Risikokapital mit Gewinnerzielungsabsicht von der S**** zur Verfügung gestellt wurde, ist sehr wohl eine betriebliche Veranlassung und damit eine Betriebsausgabe gegeben.*

*Zu TZ 11 Darlehen P**** S.L.*

Gegenstand der Geschäftsbeziehung war die Anbahnung und Beteiligung von Ölgeschäften im Sudan.

*In diesem Zusammenhang bestanden intensive und umfangreiche Tätigkeiten und Verhandlungen im Sudan. Da P**** Interesse an diesen Geschäftsmöglichkeiten hatte, wurde ein Darlehen an S**** gewährt, mit der Zielsetzung dieses bei einer Beteiligung von P**** als*

*Erfolgshonorar zu gewähren oder anderenfalls rückerstattet zu bekommen. Aufgrund der politischen Entwicklung im Sudan kam es dann zunächst zu Stillstand des Projektes und letztlich aufgrund der politischen Entwicklung zum Scheitern. Im Jahr 2011 war jedoch der endgültige Verlauf der politischen Situation und die eventuelle Realisierung des Projektes völlig unklar. Eine „Gewinnrealisierung“ im Jahr 2011 ist daher verfehlt, da zu diesem Zeitpunkt nicht geklärt war ob eventuell ein erfolgreicher Abschluss des Projekts oder eine Rückzahlung des Darlehens zu erfolgen hat. Dass P**** in der Folge das Darlehen nicht mehr rückgefordert hat, da eine politische Stabilisierung im Sudan nicht mehr realistisch erschien, war eine Entscheidung die zu einem späteren Zeitpunkt erfolgte und jedenfalls nicht 2011 gegeben war. Eine erfolgswirksame Verbuchung 2011 ist daher jedenfalls verfehlt.*

*Zu TZ 15 Darlehen O**** R****

*Beigelegt wird der Überweisungsbeleg aus dem die Überweisung an O**** R*** hervorgeht übermittelt.*

*Zu TZ 16 Verdeckte Ausschüttung an Dr. T**** R****

*Wie die Prüferin in der Gegenäußerung zugesteht, ist insbesondere auch die Bonität im Zeitpunkt der Darlehensgewährung zu beurteilen. Diese ist aufgrund der jahrzehntelangen erfolgreichen Geschäftstätigkeit von Herrn Dr. R*** jedenfalls gegeben. Aufgrund von Maßnahmen in der Familie erhält Herr Dr. R*** in Kürze [Anm: Datum des Schreibens: 22.9.2017] ein Darlehen, das zu einer substanziellen Rückzahlung seines Verrechnungskontos verwendet wird. Die Unterstellung, dass von vornherein die Bonität nicht vorhanden war, ist damit nach Ansicht der Berufungswerberin eindeutig widerlegt.*

Wir ersuchen daher nochmals um Stattgabe der Berufung in den oben angeführten Punkten, entsprechend der Ausführungen der Berufung vom 31.3.2017.

Angeschlossen war eine „Prognose der zu erwartenden Einnahmen für 2010 und 2011“ (Businessplan der N**** GmbH), ein Darlehensvertrag vom 10.9.2010, abgeschlossen zwischen der GmbH und der N**** GmbH sowie eine undatierte, handschriftlich ausgefüllte, nicht abgestempelte Zahlungsanweisung (Einzahlungsbeleg) betreffend eine Kreditrückzahlung von € 176.544,90 an O**** R***.

Das Finanzamt erließ eine Beschwerdevorentscheidung, in welcher es der Beschwerde betreffend Kapitalertragsteuer 2014 teilweise stattgab, im Übrigen die Beschwerde jedoch abwies (anders als in der Begründung der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt reduzierte das Finanzamt im Rahmen der teilweisen Stattgabe jedoch nicht die Bemessungsgrundlage, sondern die Kapitalertragsteuer selbst um € 56.764,22). In der Begründung hielt das Finanzamt der S**** GmbH ua die gesellschaftliche und persönliche Nahebeziehung zwischen Dr. T****

R***, O**** R***, C**** E****, der S**** GmbH und der N**** GmbH vor, weiters die Mangelhaftigkeit des vorgelegten Businessplanes der N**** GmbH, die nichtvorhandene Besicherung des Darlehens an die N**** GmbH sei nicht fremdüblich; zum Darlehen P**** S.L. führte das Finanzamt ua aus, die Entwicklung der politischen Schwierigkeiten im Sudan sei nicht überraschend gekommen, Rückzahlungsabsicht betreffend das Darlehen sei nicht vorhanden gewesen; zum Darlehen O**** R*** hielt das Finanzamt der S**** GmbH ua vor, O**** R*** habe über kein entsprechendes Einkommen verfügt, es sei nicht bekannt, wer der Empfänger des Rückzahlungsbetrages sei, ein Blanko-Zahlschein könne von jedermann ausgefüllt werden, der vorgelegte Zahlschein sei nicht einmal abgestempelt, ansonsten seien Überweisungen mit E-Banking erfolgt; zum Verrechnungskonto Dr. T**** R*** führte das Finanzamt aus, die D**** Stiftung in Liechtenstein sei der Sphäre des Dr. T**** R*** zuzurechnen, der Einflussbereich von Dr. T**** R*** auf die S**** GmbH sei daher sehr weitgehend gewesen sowie, Dr. T**** R*** habe in Österreich über kein privates Grundvermögen verfügt und seine jährlichen Einkünfte hätten € 32.000 bis € 33.000 betragen; mit diesen Einkünften wäre es nicht einmal möglich gewesen, das jährliche Anwachsen der Verrechnungsverbindlichkeiten abzudecken, umso weniger den aushaftenden Betrag zurückzuzahlen, Dr. T**** R*** habe auch bereits zum Zeitpunkt der jeweiligen Geldentnahmen über keine hinreichende Bonität verfügt.

Die S**** GmbH brachte einen nicht weiter begründeten Vorlageantrag ein.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die vom Finanzamt vorgelegten Aktenteile, das Firmenbuch, den Arbeitsbogen der Prüferin sowie in den elektronischen Akt des Finanzamtes, insbesondere das Abgabenkonto der S**** GmbH. Danach steht folgender **Sachverhalt** fest:

S**** GmbH:

Gesellschafter der im Jahr 2000 gegründeten S**** GmbH waren im Streitzeitraum Dr. I**** L**** (seit 16.2.2007 zu rund 3%) und die liechtensteinische D**** Stiftung (ebenfalls seit 16.2.2007 zu rund 97%).

Geschäftsführer der S**** GmbH war seit 6.12.2011 Dr. T**** R*** (dessen Sphäre war die D**** Stiftung wirtschaftlich zuzurechnen).

Davor war seit Gründung C**** E**** Geschäftsführer der S**** GmbH gewesen.

Mit Beschluss des zuständigen Gerichtes vom tt.11.2019 wurde über das Vermögen der S**** GmbH der Konkurs eröffnet. Dieses Konkursverfahren ist nach wie vor anhängig. Der Masseverwalter hat Masseunzulänglichkeit angezeigt.

N**** GmbH:

Gesellschafter der im Jahr 2006 gegründeten N**** GmbH waren zu 25% C**** E**** (seit Gründung) und zu 75% O**** R**** (seit Gründung bis 6.5.2010), danach X**** W**** (von 6.5.2010 bis 29.12.2010) und danach Dr. T**** R**** (seit 29.12.2010).

Geschäftsführer der N**** GmbH war seit Gründung bis 10.1.2017 C**** E****.

Im Jahr 2010 wurde ein gerichtliches Ausgleichsverfahren eröffnet und wieder aufgehoben. Im Jahr 2012 wurden ein Sanierungsverfahren mit Eigenverwaltung eröffnet und wieder aufgehoben sowie ein Sanierungsplan rechtskräftig bestätigt.

Im Jahr 2016 wurde ein Insolvenzverfahren mangels kostendeckenden Vermögens und Zahlungsunfähigkeit nicht eröffnet und die Gesellschaft aufgelöst.

Im Jahr 2017 wurde die amtswegige Löschung gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch eingetragen.

Verrechnungskonto N**** GmbH:

Zur Finanzierung des Ausgleiches der N**** GmbH gewährte die S**** GmbH der N**** GmbH ein Darlehen. Es bestand aus diesem Titel eine Forderung der S**** GmbH an die N**** GmbH. Im Jahr 2011 wurde die an die N**** GmbH bestehende Forderung im Betrag von € 477.681,75 wertberichtigt.

Zum 31.12.2010 bestand am Verrechnungskonto N**** GmbH laut Bilanz eine Forderung von € 296.488,75.

Gleichfalls im Jahr 2011 bildete die S**** GmbH eine Haftungsrückstellung zugunsten der N**** GmbH von € 296.000,00.

In den Folgejahren leistete die S**** GmbH an die N**** GmbH folgende Zahlungen:

2012: € 52.728,55

2013: € 5.982,03

2014: € 2.726,57

Von Beginn an war für die S**** GmbH offenkundig, dass die N**** GmbH diese Verbindlichkeiten nicht werde zurückzahlen können.

Es bestanden für die S**** GmbH keine betrieblichen Gründe für diese Zahlungen bzw die Haftungsübernahme.

Die Zahlungen an die N**** GmbH erfolgten in der subjektiven Absicht, die N**** GmbH und deren Hauptgesellschafter Dr. T**** R*** zu bereichern.

P**** S.L.

Im Jahr 2011 überließ die P**** S.L. der S**** GmbH € 290.000,00. Dieser Betrag wurde bei der S**** GmbH unter dem Titel „Darlehen“ gebucht. Es bestand keine Rückzahlungsverpflichtung für die S**** GmbH.

Laut einer nicht unterschriebenen Notiz über eine mündliche Vereinbarung zwischen der P**** S.L. und der S**** GmbH wurde der Betrag als Anzahlung bzw Vorauszahlung geleistet. Für welche Leistungen der S**** GmbH diese „Anzahlung bzw Vorauszahlung“ erfolgte ist nicht feststellbar.

Zum 31.12.2014 betrug der Darlehensstand laut Buchhaltung der S**** GmbH € 292.723,84.

Darlehen O**** R***

O**** R*** ist die Tochter von Dr. T**** R***.

Am 27.12.2010 erfolgte vom Verfüger C**** E**** einer Überweisung von € 101.616,34 an die S**** GmbH mit der Textierung „Darlehen O**** R***“.

Die Überweisung an die S**** GmbH erfolgte von einem Konto lautend auf O**** R*** mit der Adresse der S**** GmbH, bei welchem C**** E**** als Verfüger aufscheint.

Laut einem mit 22.12.2010 datierten, jedoch erst nach erfolgter Überweisung nachträglich errichteten Darlehensvertrag gewährte O**** R*** der S**** GmbH ein Darlehen von € 101.616,34.

Die Herkunft der Geldmittel ist ungeklärt.

Vom betrieblichen Bankkonto der S**** GmbH gingen
im Jahr 2011 € 20.370,79 und
im Jahr 2012 € 176.544,90 mit der Bezeichnung Kreditrückzahlung ab.

Im Jahr 2011 wurden Zinsen von € 4.950,43 verrechnet.

Laut Bilanz bestand zum 31.12.2011 eine Verbindlichkeit der S**** GmbH gegenüber O**** R*** von € 86.195,98.

Laut Bankkontoauszug wurden am 5.9.2012 € 176.544,90 ohne Hinweis, an wen die Überweisung erfolgte, überwiesen.

Durch die wesentlich höhere „Rückzahlung“ als in der Bilanz tatsächlich als Verbindlichkeit ausgewiesen, bestand nun zum 31.12.2012 eine Forderung von € 90.348,92 auf dem Konto „Darlehen O***** R****“.

Im Jahr 2014 wurden die € 90.348,92 auf das Verrechnungskonto „O***** R****“ umgebucht. Der Saldo dieses Verrechnungskontos im Betrag von € 56.764,22 wurde zum 31.12.2014 auf das Verrechnungskonto des Dr. T***** R**** umgebucht und erhöhte somit die gegenüber Dr. T***** R**** bestehende Forderung der S***** GmbH.

Der Rechtsgrund für die Zahlungen lag in einer Vereinbarung zwischen der S***** GmbH und Dr. T***** R****, dieser war zur Rückzahlung verpflichtet.

O***** R**** erbte im Jahr 2000 zu einem Drittel ein Haus in Oberösterreich. Sie verfügte in den Streitjahren über kein nennenswertes Einkommen oder Vermögen. Eine Kreditaufnahme durch O***** R**** erfolgte in den Streitjahren nicht, auf das geerbte Haus wurde kein Pfandrecht eingetragen.

Die dargestellten Geldflüsse sind Dr. T***** R**** zuzurechnen.

Die Zahlungen erfolgten in der subjektiven Absicht, Dr. T***** R**** zu bereichern.

Verrechnungskonto Dr. T***** R****

Zum 31.12.2010 bestand keine Verrechnungsforderung der S***** GmbH an Dr. T***** R****.

In den Jahren 2011 bis 2014 stieg die Verrechnungsforderung kontinuierlich auf € 685.395,47 zum 31.12.2014 an.

Schriftliche Vereinbarungen hinsichtlich Rückzahlungsmodalitäten, Kreditrahmen etc wurden von der S***** GmbH nicht vorgelegt, auch wurden derartige Rahmenbedingungen nicht mündlich erläutert.

Dr. T***** R**** verfügte in den Jahren 2011 bis 2014 nicht über die Mittel, diese Verrechnungsverbindlichkeit zu begleichen.

Die Zahlungen erfolgten in der subjektiven Absicht, Dr. T***** R**** zu bereichern.

Tragung der Kapitalertragsteuer

Die auf die festgestellten verdeckten Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer trägt Dr. T**** R***.

Diese Feststellungen gründen sich auf die angeführten Beweismittel sowie auf folgende **Beweiswürdigung**:

Die Feststellungen betreffend die N**** GmbH gründen sich im Wesentlichen auf das Protokoll des Gespräches von Dr. T**** R*** mit C**** E**** und den beiden Steuerberatern, die Aussage von Dr. T**** R***, es sei nicht seine Art, Schulden nicht zu bezahlen sowie darauf, dass der vorgelegte Businessplan weder aussagekräftig ist noch mit entsprechenden Dokumenten unterlegt wurde.

Die Feststellungen betreffend die P**** S.L. gründen sich im Wesentlichen auf den Umstand, dass keine schriftliche Vereinbarung vorlag und laut einer nicht unterschriebenen Notiz über eine mündliche Vereinbarung zwischen der P**** S.L. und der S**** GmbH der Betrag als Anzahlung bzw Vorauszahlung geleistet wurde. Laut dieser Notiz bestand keine Rückzahlungsverpflichtung für die S**** GmbH.

Die Feststellungen betreffend das „Darlehen O**** R****“ gründen sich ua auf den Schriftverkehr der Geschäftsführung mit der damaligen Steuerberatung, aus dem hervorgeht, dass der Darlehensvertrag nachträglich aufgesetzt wurde [Email vom 12.12.2016 der ehemaligen Steuerberatung an den Geschäftsführer C**** E****: „[...] Darlehensvertrag vom 20.12.2010 wurde nach Rücksprache mit Ihnen auf den Betrag von 101.616,34 ausgestellt, da am 27.12.10 auf dem Auszug Nr. 12 der RLB NÖ-Wien [...] dieser Betrag mit der Textierung „Darlehen O**** R****“ eingezahlt wurde“] sowie auf die Ausführungen in der Bilanz 2015.

Die Feststellungen über die subjektive auf Vorteilsgewährung an Dr. T**** R*** gerichtete Willensentscheidung der S**** GmbH gründet sich auf die im Beschwerdefall vorliegenden Umstände, insbesondere die beherrschende Stellung von Dr. T**** R*** in der S**** GmbH und der N**** GmbH.

Darüber hinaus wird betreffend sämtliche Feststellungen auf die Ausführungen in der Stellungnahme der Prüferin zur Beschwerde sowie in der Beschwerdeverentscheidung verwiesen.

Rechtlich folgt daraus:

Gemäß § 8 Abs 2 KStG ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (zB VwGH 5.2.2021, Ro 2019/13/0027 mwN). Eine verdeckte Ausschüttung ist auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten. Auch beteiligungsmäßige Verflechtungen begründen ein Nahestehen (VwGH 5.9.2012, 2010/15/0018).

Neben diesem objektiven Tatbild einer verdeckten Ausschüttung ist auch die Erfüllung des subjektiven Tatbildes erforderlich, nämlich eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft. Ob eine subjektive auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung vorliegt, ist eine Frage der Beweiswürdigung, wobei eine solche aus den Umständen des Falles abgeleitet werden kann (zB VwGH 28.8.20024, Ro 2023/15/0030mwN).

Verrechnungskonto N** GmbH**

Betreffend die N**** GmbH ist im Wesentlichen strittig, ob eine Rückzahlung des gewährten Darlehens von vornherein offenkundig nicht zu erwarten war oder ob eine solche Rückzahlung sehr wohl plausibel erschien. Die S**** GmbH stützt sich dabei im Wesentlichen auf einen Businessplan der N**** GmbH

Die S**** GmbH bring vor, Dr. T**** R*** sei an der Fortführung der N**** GmbH interessiert gewesen und sei nach Vorlage eines Businessplans von der Realisierbarkeit der Projekte der N**** GmbH und daher auch von der Rückzahlbarkeit des an diese gewährten Darlehens überzeugt gewesen. Es sei daher unzutreffend zu behaupten, von einer Rückzahlung des Darlehens wäre nie ausgegangen worden. Daher liege keine verdeckte Ausschüttung an Dr. T**** R*** vor.

Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten:

- a. Naheverhältnis
- b. mangelhafter Businessplan
- c. persönliche Sphäre

d. kein wertgesicherter Darlehensvertrag

e. geplante Fusion

ad a)

Gesellschafter der N**** GmbH waren C**** E****, sowie nacheinander O**** R****, X**** W**** und Dr. T**** R****.

C**** E**** war sowohl in der N**** GmbH als auch bis 6.12.2011 in der S**** GmbH Geschäftsführer, er wohnte in der Eigentumswohnung der S**** GmbH in der Y****gasse 5B, Dr. T**** R**** wohnte in der Y****gasse 5A.

O**** R**** ist die Tochter von Dr. T**** R****, wodurch ein familiäres Naheverhältnis gegeben ist.

Bei Dr. T**** R**** ist daher davon auszugehen, dass er sowohl aufgrund seiner Beteiligung als auch aufgrund des Naheverhältnisses zu O**** R**** und C**** E**** die Geschäftsgebarung, die Vermögenslage als auch die Realisierbarkeit der Projekte der N**** GmbH im Detail kannte.

Es ist daher nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht davon auszugehen, dass Dr. T**** R**** bloß ein passiver Empfänger eines ihm vorgelegten Businessplans war und von der Unrealisierbarkeit der Projekte und der Illiquidität bzw in weiterer Folge von der Insolvenz der N**** GmbH überrascht wurde.

ad b)

Der erst im Zuge der Beschwerde vorgelegte Businessplan, ist als mangelhaft zu beurteilen: Die darin erwähnte Geschäftsanbahnung mit vier Unternehmen wurde weder durch Dokumente belegt noch ist die Identität der genannten Unternehmen feststellbar, da auf einen genauen Firmenwortlaut, Rechtsform, Adresse oder ähnliches verzichtet wird.

Nach Recherchen des Finanzamtes existieren zahlreiche Firmen die „International Solutions“ im Firmenwortlaut haben, genauso wie es zahlreiche Firmen gibt die „IPP“ heißen.

Ein Businessplan mit nicht näher verifizierbaren Namen und Zahlen, der zudem nicht die erforderlichen Inhalte eines Businessplans (vgl WKO, diverse Gründerplattformen etc) enthält, ist als Nachweis einer positiven Geschäftsaussicht ungeeignet.

ad c)

Der wirtschaftliche Sinn der Ausgleichsfinanzierung der N**** ist lediglich im privaten Bereich des Dr. T**** R**** zu finden. Anlässlich des Prüfungsbeginn bei der S**** GmbH erklärte Dr. T**** R**** zum Ausgleich der N****, dass es nicht seine Art sei, Schulden nicht zu begleichen.

ad d)

Zu dem erst im Zuge der Beschwerde vorgelegten Darlehensvertrag zwischen der N**** GmbH

und der S**** GmbH stellt sich die Frage, weshalb das Darlehen nicht wertgesichert wurde. Dies entbehrt gängigen Kreditrisikomanagementpraktiken und ist damit nicht fremdüblich. Die N**** GmbH verfügte über keine Substanz. Aktivseitig finden sich nur Forderungen in den Vermögenswerten (deren Werthaltigkeit kaum überprüfbar ist) und passivseitig nur Verbindlichkeiten. Der Bilanzverlust und die Überschuldung sind hoch. Vermögenswerten von rund € 23.000 stehen Verbindlichkeiten von rund € 1.000.000 gegenüber. Üblich wäre es, sich - mangels anderer Vermögenswerte - zumindest die (in der Bilanz ja noch vorhandenen) Forderungen abtreten zu lassen oder, noch werthaltiger, persönliche Bürgschaften der Funktionsträger einzuholen, wenn man von den Erfolgsaussichten der N**** GmbH so überzeugt war, dass man ihr tatsächlich aus betrieblicher Veranlassung ein Darlehen gewähren wollte.

Eine Darlehensgewährung und noch vielmehr die Nichtbesicherung desselben hält bei gegebener fehlender Bonität des Darlehensempfängers einem Fremdvergleich nicht statt.

ad e)

Aus dem Protokoll einer Besprechung zwischen Dr. T**** R***, Geschäftsführer C**** E**** und zwei Steuerberatern vom 6.2.2013 geht Folgendes hervor:

*„Es gibt einen zweiten wesentlichen Grund, warum die angedachte Fusion sinnvoll ist: die S**** hat im Juli/August 2012 den Ausgleich der N**** finanziert. Zu diesem Zweck hat S**** der N**** Darlehen in einer Größenordnung von 600.000 bis 700.000 gewährt. Im Zeitpunkt der Darlehensgewährung war offenkundig, dass die N**** diese Darlehen nie zurückzahlen wird können. Insoweit besteht eine verdeckte Gewinnausschüttung und zwar in der Linie S**** an Stiftung, Stiftung an Dr. T**** R***, Einlage Dr. T**** R*** in N****. Die verdeckten Ausschüttungen lösen Kapitalertragssteuer...aus. Dadurch, dass die S**** unter die N**** gehängt wird, erfolgt diese verdeckte Ausschüttung von der österreichischen Tochtergesellschaft an die österreichische Muttergesellschaft. Die Kapitalertragssteuer reduziert sich daher auf EUR 0.“*

Dies zeigt überzeugend, dass in der S**** GmbH an eine Rückzahlung des Darlehens nicht geglaubt wurde und andererseits, dass man sich der steuerlichen Wirkung des Geschäftsvorfalles bewusst war.

Aus den genannten Gründen erweist sich die Beschwerde daher insoweit als unbegründet.

Allerdings bestand laut Ausweis der Bilanz der S**** GmbH zum 31.12.2010 am Verrechnungskonto N**** GmbH bereits ein Saldo von € 296.488,62. Im Jahr 2011 weitete sich dieser Saldo auf die oben genannte Summe von € 477.681,75 aus. Der Zufluss an die N**** GmbH erfolgte daher im Jahr 2011 nur in Höhe des Differenzbetrages von € 181.193,13. Der für die Kapitalertragsteuer maßgebliche Ausschüttungsbetrag für das Jahr 2011 vermindert sich demzufolge um € 296.488,62 von € 600.078,97 auf € 303.590,35. Die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2011 vermindert sich daher von € 150.019,74 auf € 75.897,59.

Darlehen P** S.L.**

Betreffend die P**** S.L. ist strittig, ob es sich um ein Darlehen bzw allenfalls eine Anzahlung oder Vorauszahlung oder auch ein Erfolgshonorar handelte.

Die S**** GmbH konnte zunächst nicht darlegen, iZm welchen Projekten und Kosten die Zahlungen der P**** S.L. erfolgte. Erst in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Prüferin wird eine vage Erklärung betreffend geplante Ölgeschäfte und eine unsichere Lage im Sudan angeboten, welche den erfolgreichen Geschäftsabschluss schließlich verhindert hätte.

Als einziges bekanntes Schriftstück zu dem Geschäftsfall liegt eine Notiz zu einer mündlichen Vereinbarung vor mit dem Wortlaut: *„Es ist auch vereinbart, dass die S**** nicht verpflichtet ist, den Betrag zurückzuzahlen.“*

Das Argument der politischen Situation im Sudan kann nicht nachvollzogen werden. Der Sudan war in jüngster Vergangenheit nie sonderlich stabil, im Jahr 2011 als der Südsudan unabhängig wurde, stand das Land stark unter internationaler Beobachtung und Vermittlung; die Lage war nicht instabiler als in den Jahrzehnten zuvor bis zum Friedensabkommen 2005. Weshalb die politische Entwicklung im Sudan daher überraschenderweise das Geschäft vereitelt haben soll, ist nicht nachvollziehbar, aber auch nicht relevant. Tatsache ist, dass zu keinem Zeitpunkt eine ernsthafte Rückzahlungsabsicht zu diesem Darlehen bestanden hat. Fakt ist auch, dass das Darlehen nicht zurückgefordert bzw zurückgezahlt wurde.

Ein schriftlicher Darlehensvertrag existierte nicht. Das Vorbringen, *dass P**** in der Folge das Darlehen nicht mehr rückgefordert hat, da eine politische Stabilisierung im Sudan nicht mehr realistisch erschien, war eine Entscheidung die zu einem späteren Zeitpunkt erfolgte und jedenfalls nicht 2011 gegeben war* (Gegenäußerung vom 22.09.2017) vermag angesichts der einzig vorhandenen schriftlichen Notiz, derzufolge *die S**** nicht verpflichtet war, den Betrag zurückzuzahlen* der Beschwerde nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Die Beschwerde erweist sich daher in diesem Punkt als unbegründet.

Darlehen O** R******

Der Betrag von € 101.616,34 wurde mittels E-Banking bei der RLB-Wien / NÖ vom Verfüger C**** E****, Geschäftsführer der S**** GmbH, an die S**** GmbH überwiesen und als Darlehen O**** R**** bezeichnet. Zur Herkunft der Geldmittel und zur Begründung des Betrages konnte keine Erklärung abgegeben werden.

Der dazugehörige Darlehensvertrag wurde nachträglich erstellt.

O**** R**** verfügte über kein nennenswertes Einkommen. Einer Ladung des Finanzamtes zur Aufklärung des Sachverhalts ist sie unentschuldigt nicht gefolgt.

Die angegebene Adresse von O**** R**** laut dem betroffenen Konto ist die Geschäftsadresse der S**** GmbH.

Weshalb C**** E**** am Bankkonto der O**** R**** Verfügungsberechtigt sein soll, blieb unbeantwortet.

Der Erklärungsversuch für die Herkunft der Geldmittel, O**** R*** habe ein Haus in Oberösterreich geerbt, aufgrund dieser Erbschaft habe sie (offenbar trotz mangelnden Einkommens) ein Darlehen aufnehmen können (welches sie offenbar dann umgehend als Darlehen der S**** GmbH zur Verfügung stellte), vermag nicht zu überzeugen, zumal im Grundbuch keine Pfandrechtseintragung eines Darlehens ersichtlich ist, wie es allerdings bei den eher bescheidenen Einkünften der O**** R*** üblicherweise der Fall wäre. Somit ist diese Erklärung lediglich eine unbewiesene Behauptung.

Der Rückzahlungsbetrag von € 176.544,90 überstieg wesentlich die zur Verfügung gestellte Summe von € 101.616,34, der tatsächliche Empfänger der Zahlung ist nicht bekannt.

Auf dem Verrechnungskonto „O**** R****“ entstand dadurch eine Forderung gegen O**** R****, welche später auf das Verrechnungskonto „Dr. T**** R****“ umgebucht wurde.

Erst in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Prüferin wurde schließlich ein Überweisungsbeleg beigebracht, aus dem die Überweisung der - wie auch immer begründeten - € 176.544,90 an O**** R**** hervorgehen soll. Aus dem handschriftlichen Vermerk des Namens O**** R**** ist jedoch weder die tatsächliche formelle Kontoinhaberschaft abzuleiten und schon gar nicht die wirtschaftliche, zumal ja die ursprüngliche Überweisung der „Darlehensgeberin“ O**** R**** an die S**** GmbH auch durch Verfüger C**** E**** erfolgte. Weshalb die Überweisung mittels Zahlschein erfolgt sein soll, obwohl alle anderen Überweisungen mittels E-Banking getätigt wurden, blieb ebenso unbeantwortet und erscheint wenig nachvollziehbar; der Beleg der die Rückzahlung des Darlehenssumme an O**** R**** beweisen soll, ist zudem nicht abgestempelt.

Ein Blankozahlschein kann handschriftlich jederzeit von jedermann ausgefüllt werden und stellt daher keinen geeigneten Nachweis über die tatsächliche Rückzahlung sowie die tatsächlichen Veranlasser und Empfänger der Zahlung dar.

Die Herkunft der Geldmittel, der Rechtsgrund für das Darlehen, sowie die Diskrepanz zwischen erhaltener und zurückbezahlter Summe blieben trotz mehrerer Aufforderungen zur Aufklärung ungeklärt.

Die Geldflüsse sind daher Dr. T**** R**** zuzurechnen und sind somit als verdeckte Ausschüttungen an diesen zu werten.

Die Beschwerde erweist sich daher in diesem Punkt als unbegründet.

Verrechnungskonto Dr. T** R******

In der Beschwerde wird auf die Rechtsprechung des VwGH verwiesen (Zorn, SWK 2015, Heft 12), jedoch übersehen, dass in gewissen Fällen sehr wohl die Annahme eines fehlenden Rückzahlungswillens des Gesellschafter-Geschäftsführers und die Einstufung von verbuchten Forderungen als Scheinforderungen berechtigt ist, wenn sich dies bei einer Beurteilung des Sachverhaltes in seinem gesamten Kontext ergibt.

Es trifft zu, dass bloß aufgrund des Fehlens formaler Kriterien wie Vereinbarungen hinsichtlich Darlehensrückzahlung, Zinsfälligkeiten und Sicherheiten alleine die mangelnde Ernsthaftigkeit

eines Rückzahlungswillens nicht bewiesen ist. Vielmehr kommt es auf den Gesamtkontext der Kontrolle sowie der sonstigen Geschäftsgebarung an.

Im Beschwerdefall ist jedoch weder ausreichende Transparenz noch Kontrollierbarkeit garantiert, da der Einflussbereich von Dr. T**** R*** auf die Entscheidungen der S**** GmbH als stark ausgeprägt bezeichnet werden kann:

Dr. T**** R*** war seit 6.12.2011 Alleingeschäftsführer der S**** GmbH, zuvor war dies C**** E****. Hauptgesellschafter der S**** GmbH war mit rund 97% die D**** Stiftung in Liechtenstein, welche der wirtschaftlichen Sphäre des Dr. T**** R*** zuzurechnen war. Es ist aufgrund der persönlichen und wirtschaftlichen Kontrolle durch Dr. T**** R*** über den Hauptgesellschafter und die Gesellschaft selbst nicht davon auszugehen, dass die S**** GmbH die Forderungsrückzahlung wird durchsetzen wollen und können.

Die S**** GmbH führt in der Beschwerde aus:

„Wesentlich ist, dass die Rückzahlungsverpflichtung durch den bilanziellen Ausweis dokumentiert ist und nicht von vornherein von einer derart mangelnden Bonität auszugehen ist, dass eine Rückzahlung gar nicht möglich wäre.“

Genau davon ist aber auszugehen. Im Zuge der Vorbesprechung am 14.12.2016 wurde Dr. T**** R*** befragt, wann und aus welchen Mitteln er seine Verrechnungsverbindlichkeit von € 685.395,47 (Stand 12/2014) jemals begleichen werde können. Dazu gab er die Auskunft, dass er höchstwahrscheinlich in der Folgeweche ein Darlehen aus seiner Tätigkeit als Vermittler in einem geplanten Hotelverkauf erhalten werde, mit dem er seine Verrechnungsverbindlichkeit begleichen werde. Anlässlich der Schlussbesprechung am 19.1.2017 wurde diesbezüglich nichts nachgewiesen. In der Gegenäußerung vom 22.9.2017 wurde zu diesem Punkt *„Maßnahmen in der Familie“* genannt, die zum Erhalt eines Darlehens an Dr. T**** R*** führen sollen, *„das zu einer substantiellen Rückzahlung seines Verrechnungskontos verwendet wird“*.

Ergänzende Erhebungen des Finanzamtes ergaben, dass Dr. T**** R*** in Österreich über kein privates Grundvermögen verfügt. Seine Einkünfte laut Einkommensteuererklärung bestanden aus nichtselbstständigen Einkünften bei der S**** GmbH in den Jahren 2011 bis 2013 von rund € 33.000 sowie Pensionseinkünften in den Jahren 2013 bis 2015 von rund € 32.000.

Mit diesen Einkünften wäre es nicht einmal möglich gewesen, das jährliche Anwachsen der Verrechnungsverbindlichkeit abzudecken, geschweige denn, den aushaftenden Betrag als solchen zurückzuzahlen.

Die Beschwerde erweist sich somit insoweit dem Grunde nach als unbegründet.

Wie in der Stellungnahme zur Beschwerde von der Prüferin angeführt, wurde die auf dem Verrechnungskonto O**** R*** bestehende Restforderung aus der Überweisung von € 176.544,90 mit dem Betrag von € 56.764,22 auf das Verrechnungskonto Dr. T**** R***

umgebucht.

Der Teilbetrag von € 56.764,22 wurde daher doppelt als verdeckte Ausschüttung erfasst; daher ist die verdeckte Ausschüttung aus dem Titel Verrechnungskonto Dr. T**** R**** im Jahr 2014 von € 685.395,47 auf € 628.631,25 zu verringern und der Beschwerde in diesem Aspekt teilweise Folge zu geben, die Bemessungsgrundlage der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2014 verringert sich daher von € 822.451,58 auf € 765.687,36.

Kapitalertragsteuer

Sowohl offene als auch verdeckte Ausschüttungen stellen beim Gesellschafter Beteiligungserträge dar; für die ausschüttende Gesellschaft besteht dabei die Pflicht zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Diese Pflicht zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer bleibt - ausgenommen der Anpassung in den Punkten „Verrechnungskonto N**** GmbH“ für den Zeitraum 2011 und „Verrechnungskonto Dr. T**** R****“ für den Zeitraum 2014 - bestehen.

Zurückgenommenerklärung

Gemäß § 85 Abs 2 BAO berechtigen Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) die Abgabenbehörde nicht zur (sofortigen) Zurückweisung.

Inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen.

§ 250 Abs 1 BAO normiert die notwendigen Inhalte einer Beschwerde. Diese sind:

1. die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;
2. die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;
3. die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
4. eine Begründung.

Entspricht die Bescheidbeschwerde nicht den in § 250 Abs 1 BAO umschriebenen Erfordernissen, so hat gemäß § 85 Abs 2 BAO das Finanzamt dem Beschwerdeführer die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Bescheidbeschwerde nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden Frist als zurückgenommen gilt (vgl *Ritz/Koran*, BAO-Kommentar⁸, § 250 Rz 2).

Die Beschwerde enthielt keine Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden, keine Darlegung der beantragten Änderungen sowie keine Begründung. Auf dieser Grundlage hat das Finanzamt zu Recht einen Mängelbehebungsauftrag erteilt und der S**** GmbH aufgetragen, diese Mängel in einer bestimmten Frist zu beheben. Gleichzeitig wurde die S**** GmbH darauf hingewiesen, dass bei Versäumung dieser Frist die Beschwerde als zurückgenommen gilt.

Die S**** GmbH brachte fristgerecht einen Mängelbehebungsschriftsatz ein, dieser enthält allerdings nicht zu allen Streitjahren bzw Zeiträumen Ausführungen bzw Anträge.

Die Angabe der Beschwerdepunkte grenzt den Bereich ab, über den in der meritorischen Erledigung der Beschwerde jedenfalls abzusprechen ist. Dem Inhaltserfordernis des § 250 Abs 1 lit b BAO wird zB entsprochen, wenn der Bescheid „in seinem gesamten Umfang“ angefochten wird und beantragt wird, eine erklärungsgemäße Veranlagung vorzunehmen (vgl *Ritz/Koran*, BAO-Kommentar⁸, § 250 Rz 9f).

Das in § 250 Abs 1 lit c BAO statuierte Erfordernis der Erklärung, welche Änderungen beantragt werden, soll das Finanzamt bzw das Verwaltungsgericht in die Lage versetzen, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeiten der Beschwerdeführer dem Bescheid anlastet und beseitigt wissen will (VwGH 27.6.2013, 2010/15/0213). Es muss sich der Beschwerde, allenfalls im Zusammenhang mit dem bekämpften Bescheid oder mit anderen aktenkundigen Erklärungen des Abgabepflichtigen entnehmen lassen, welchen normativen Inhalt die von ihm angestrebte Beschwerdeentscheidung bzw das von ihm angestrebte Erkenntnis haben soll (VwGH 21.10.1999, 97/15/0094; VwGH 28.5.2008, 2008/15/0123). Die beantragten Änderungen sind konkret zu bezeichnen, es sind konkrete Beträge zu nennen (VwGH 23.5.1990, 89/13/0036).

Eine Begründung gemäß § 250 Abs 1 lit d BAO soll die Behörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, aus welchen Gründen der Beschwerdeführer die Bescheidbeschwerde für gerechtfertigt hält bzw für erfolgversprechend hält (VwGH 31.5.2011, 2008/15/0331).

Im Beschwerdefall ist festzustellen, dass durch den Mängelbehebungsschriftsatz dem erteilten Mängelbehebungsauftrag nur unzureichend entsprochen wurde, da betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2010, 2013 und 2014 sowie Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2010 keinerlei Vorbringen erstattet wurde. Die S**** GmbH hat somit nicht zu erkennen gegeben, in welchen Punkten die betreffenden Bescheide angefochten werden oder welche Änderungen beantragt werden; zudem fehlt es diesbezüglich auch an einer Begründung.

Wird einem berechtigten behördlichen Auftrag zur Mängelbehebung überhaupt nicht, nicht zeitgerecht oder zwar innerhalb der gesetzten Frist aber – gemessen an dem sich an den Vorschriften des § 250 Abs 1 BAO orientierten Mängelbehebungsauftrag – unzureichend entsprochen, gilt die Beschwerde kraft Gesetzes als zurückgenommen. Nach § 278 Abs 1 BAO hat das Bundesfinanzgericht zuerst zu überprüfen, ob die Beschwerde mit Beschluss als unzulässig oder als zu spät eingereicht zurückzuweisen (§ 206 BAO) oder als zurückgenommen (§ 85 Abs 2 BAO, § 86a Abs 1 BAO) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs 3 BAO, § 261 BAO) zu erklären ist. Im Beschwerdefall hat das Finanzamt zu Recht einen Auftrag zur Mängelbehebung erlassen. Dieser wurde – soweit es Körperschaftsteuer für die Jahre 2010, 2013 und 2014 sowie Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2010 betrifft – nicht bzw unzureichend erfüllt.

Die Beschwerde ist daher in dem im Spruch genannten Umfang gemäß § 278 Abs 1 iVm § 85 Abs 2 BAO als zurückgenommen zu erklären.

Zur Unzulässigkeit der Revision

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

Im Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Die Beschwerde ist daher hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2010, 2013 und 2014 sowie Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2010 gemäß § 278 Abs 1 iVm § 85 Abs 2 BAO als zurückgenommen zu erklären.

Gemäß § 279 BAO sind die Bescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2011 und 2014 abzuändern, im Übrigen ist die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 12. November 2025