

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den RichterBW in der Beschwerdesache Bf, Straße, Ort,, vertreten durch Dr. Bernd Sommerauer, Plüddemanngasse 77, 8010 Graz, über die Beschwerden vom 13. Jänner 2014 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Wien 1/23 – nunmehr Finanzamt für Großbetriebe – vom 13. Dezember 2013 betreffend die Festsetzung von Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 1-12/2007 und 1-12/2008, Steuernummer 0000, zu Recht:

- I. Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Begründung

Seit 2002 ist die Bf (im Folgenden: S PS, Beschwerdeführerin) alleinige Gesellschafterin der C GmbH (im Folgenden: C GmbH), die wiederum 100% an der T GmbH (im Folgenden: T GmbH) hält. Begünstigter der Privatstiftung und Geschäftsführer der C GmbH bzw. der T GmbH ist Mag. X. S (im Folgenden: S).

Eine bei der T GmbH durchgeführte Außenprüfung stellte fest, dass hinsichtlich jener Geldbeträge, die diese dem Geschäftsführer S zur Verfügung stellte und auf einem Verrechnungskonto erfasst wurden, verdeckte Ausschüttungen in Höhe der Entnahmen von 79.287,73 € in 2007 und 43.315,64 € in 2008 vorliegen.

Das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf erließ demgemäß neue **Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2008**, wobei die Einkünfte in Höhe der stornierten Zinserträge gemindert wurden. Die dagegen erhobene Berufung wurde mit **Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats** (UFSW 30.10.2013, RV/3517-W/10) als unbegründet abgewiesen. Ein weiterer Rechtsbehelf wurde nicht erhoben.

Als Schuldnerin der Kapitalerträge gemäß § 95 EStG 1988 wurden der Beschwerdeführerin von der belangten Behörde Kapitalertragsteuer in Höhe von 19.821,93 € für 2007 und 10.828,91 €

für 2008 (jeweils für Jänner bis Dezember) mittels **Haftungs- und Abgabenbescheiden** vom **13. Dezember 2013** vorgeschrieben. Die Hingabe der strittigen Beträge durch die T GmbH an S verwirklichte infolge der 100%-Beteiligungen der C GmbH an der T GmbH bzw. der S PS an der C GmbH und da S Begünstigter der S PS ist, den Sachverhalt der Begünstigung eines dem Gesellschafter (C GmbH) Nahestehenden (S).

Dagegen richteten sich die beiden, für die jeweiligen Zeiträume erhobenen **Beschwerden** vom **13. Jänner 2014**. Der steuerliche Vertreter bestreitet das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung, zumal die strittigen Beträge nicht nur verzinst, sondern Ende 2012 auch zurückbezahlt wurden.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **14. Oktober 2019** wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde verwies im Wesentlichen auf die oben erwähnte Entscheidung des UFS.

Im **Vorlageantrag** vom **11. November 2019** erhob die steuerliche Vertretung in Ergänzung des bisherigen Vorbringens einen Verjährungseinwand, da der Anspruch auf Festsetzung der Kapitalertragsteuer für 2008 am 31. Dezember 2018 erloschen und die Beschwerdevorentscheidung vom 14. Oktober 2019 demnach verspätet ergangen sei.

Mit **Vorlagebericht** vom **7. Jänner 2020** legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung.

Nach Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht, den Verjährungseinwand zu konkretisieren, teilte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin mittels **E-Mail** vom **25. August 2021** mit, dass hinsichtlich des Erstbescheides Kapitalertragsteuer 2007 gemäß § 207 Abs 2 BAO Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Der Verjährungseinwand zur Kapitalertragsteuer 2008 wurde nicht aufrechterhalten, das grundsätzliche Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung jedoch weiterhin bestritten.

Das Finanzamt für Großbetriebe (im Folgenden: FAG) nahm dazu mittels **E-Mail** vom **6. September 2021** Stellung. Zur Berechnung der Verjährung muss auf die Einkommensteuer für 2007 des Begünstigten abgestellt werden. Aus dem Steuerakt von S sei ersichtlich, dass am 10. September 2008 ein Erstbescheid zur Einkommensteuer 2007 ergangen sei. Am 8. Jänner 2010 „wurde das Verfahren gem. § 303 BAO antragsgemäß wiederaufgenommen und ein neuerlicher Erstbescheid erlassen. Beide Handlungen fanden innerhalb der Verjährungsfrist gem. § 207 BAO statt, stellen eine nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs dar und verlängern somit die Verjährungsfrist gem. § 209 BAO um ein Jahr bis 31.12.2013“.

Der steuerliche Vertreter ergänzte sein Vorbringen mittels **E-Mail** vom **15. September 2021** insoweit, als seiner Ansicht nach die Erlassung der KESt-Haftungsbescheide grundsätzlich keine Auswirkungen auf die Einkommensteuerbescheide von S habe.

Auf Ersuchen des Bundesfinanzgerichts um Nachweis der Bonität von S zu den Zeitpunkten der Kapitalzuzahlung (2006 - 2008), insbesondere unter Verweis auf die jüngere VwGH-Judikatur (zB Zorn in SWK 12/2015, 577), zitierte der steuerliche Vertreter mittels **E-Mail** vom **7.**

Dezember 2021 die Rechtsprechung, wonach Nachweise zu den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Gesellschafters zu erbringen seien, die der Größenordnung der ausstehenden Beträge entsprechen. Bei der Prüfung der Bonität des Gesellschafters sei es zulässig, dessen Anteil an der Gläubiger GmbH zu berücksichtigen. Selbst nach Abzug der Forderungen aus dem Verrechnungskonto vom Eigenkapitalstand der C GmbH, verbliebe ein Eigenkapital, welches weit mehr als der Größenordnung der ausstehenden Beträge entspricht. Beigelegt wurde ein Bescheid der Bezirkshauptmannschaft Bruck-Mürzzuschlag, adressiert an Frau S, wonach ein Eigenjagdgebiet sowie die Befugnis der Grundeigentümerinnen zur Eigenjagd für näher bestimmte Grundstücke anerkannt werde sowie ein Gutachten zum Neubau- bzw. Zeitwert eines Jagdhauses.

Das FAG verwies in seiner **Stellungnahme** vom **25. Jänner 2022** darauf, dass S am angeführten jagdlichen Anwesen keine Eigentumsrechte besitze und dass die C GmbH im Alleineigentum der S PS und nicht von S persönlich stehe.

Mit **Beschluss** des Bundesfinanzgerichts vom **26. März 2024** wurde die Beschwerdeführerin unter anderem aufgefordert, die Bonität von S umfassend unter Einbeziehung der jährlichen Einkommen, der Ersparnisse (zB Kapitalvermögen, Immobilien) und der Schulden und Verpflichtungen im Hinblick auf die Höhe der überlassenen Geldmittel und des vereinbarten Rückzahlungszeitraums/-zeitpunkts darzustellen bzw. die Ernstlichkeit der Rückzahlungsabsicht im Zeitpunkt der Kreditierung durch ein geeignetes und nachprüfbares Vorbringen und entsprechenden Belegen sowie die einzelnen Entnahmen bzw. Rückzahlungen in den Jahren 2007 und 2008 bzw. die Marküblichkeit des angewandten Zinssatzes nachzuweisen. Der Beschwerdeführerin wurde zudem die Stellungnahme des FAG vom 25. Jänner 2022 sowie der Sachverhalt, dass laut Aktenlage von S keine Sicherheiten zur Absicherung des Ausfallsrisikos aus der Geldmittelüberlassung eingeräumt bzw. von der T GmbH gefordert wurden, vorgehalten.

In der **Stellungnahme** des steuerlichen Vertreters vom **17. Mai 2024** hielt dieser fest, dass es nicht nachvollziehbar sei, dass eine unmittelbare Verfügungsmacht von S über das Vermögen der C GmbH nicht vorliege. Aus dessen Sicht liege vielmehr eine fremdübliche Vereinbarung und Verzinsung vor. Aufgrund einer Projektabrechnung der T GmbH in Höhe von 350.000,00 € (abzüglich Kundenskonto von 35.000,00 €) sei diese liquiditätsmäßig in die Lage versetzt

worden, die Verbindlichkeit gegenüber der C GmbH zu begleichen, „*welche wiederum weiter in das Rechnungswesen der Privatstiftung Eingang fanden*“.

Das Bundesfinanzgericht hat gemäß Art 135 Abs 1 B-VG in Verbindung mit § 12 Abs 1 BFGG und § 272 Abs 2 BAO durch den Einzelrichter erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin Bf (S PS) war in den streitgegenständlichen Jahren alleinige Gesellschafterin der C GmbH. Letztere ist zu 100% an der T GmbH beteiligt. Bei beiden GmbHs fungierte Mag. X. S (S) ab 2002 als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer. Er ist Begünstigter der S PS.

S ließ sich von der T GmbH, deren Geschäftsführer er war/ist, unregelmäßig Geldbeträge auszahlen. Diese wurden von der T GmbH auf dem Konto „94100 Verrechnungskonto S“ kontokorrentmäßig als Forderungen verbucht. Es erfolgten in den Jahren 2007 und 2008 zwar Rückzahlungen, jedoch im Vergleich zu den Auszahlungen in einem geringfügigen Ausmaß. Jeweils zum Bilanzstichtag hatte die T GmbH daraus Forderungen in Höhe von 1.688,00 € (2005), 40.926,27 € (2006), 122.229,61 € (2007) und 169.133,84 € (2008). Die Geldentnahmen abzüglich der Rückzahlungen betrugen im Jahr 2007 79.287,73 € bzw. im Jahr 2008 43.315,64 €.

Die Überlassung der Geldbeträge erfolgte für die private Lebensführung von S.

Die Gestaltung der Kapitalhingabe war fremdunüblich. Es wurde weder eine schriftliche noch eine mündliche Vereinbarung darüber geschlossen. Es wurde kein Kreditrahmen festgelegt. Es wurden keine Sicherheiten eingeräumt. Ein Rückzahlungstermin wurde im Zeitpunkt der Geldüberlassung nicht vereinbart. Zinsen wurden in fremdunüblich niedriger Höhe von 532,00 € (2006), 2.015,61 € (2007) und 3.588,59 € (2008), das sind etwa 2,5% p.a., verrechnet. Hinsichtlich der Zinsen wurden keine Fälligkeiten festgelegt. Die Zinsen wurden von S in den gegenständlichen Jahren nicht bezahlt, sondern erhöhten den Forderungsstand.

Die Bonität (Kreditwürdigkeit) von S war zum Zeitpunkt der Entnahmen an S in den Jahren 2007 und 2008 im Hinblick auf die hingegebenen Mittel nicht ausreichend, um eine jederzeitige Rückzahlung zu ermöglichen.

Die T GmbH war in den gegenständlichen Jahren wirtschaftlich nicht in der Lage, die Geldauszahlungen an S zu finanzieren. Die Finanzierung der ausgezahlten Geldbeträge erfolgte mit deren Wissen über die C GmbH und die S PS.

S bezog aus seiner Geschäftsführertätigkeit bei der T GmbH bzw. der C GmbH keine Einkünfte. Eine wechselseitige Vereinbarung über den Ausgleich der Geldentnahmen mit dem Verzicht auf ein Geschäftsführergehalt lag zum Zeitpunkt der Geldentnahmen nicht vor.

Aus dem Gesamtbild ist zu schließen, dass die Geldüberlassung an S aus gesellschaftsrechtlicher Motivation erfolgte und an die Stelle der ausgezahlte Beträge zu Lasten der T GmbH, C GmbH und der S PS keine durchsetzbare, werthaltige Forderung getreten ist.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Eigentümerstruktur der beteiligten Gesellschaften und der Funktionen von S ergeben sich aus dem öffentlichen Firmenbuch und dem Vorbringen der Beschwerdeführerin.

Die Außenprüfung stellte die Salden auf dem Konto „94100 Verrechnungskonto S“ der T GmbH in den Jahren 2006 bis 2008, die Höhe der Zinsverrechnungen der T GmbH wie auch die Berechnung des Forderungsanstiegs im Jahr 2007 und 2008, die Salden des Verrechnungskontos der T GmbH hinsichtlich der Forderung/Verbindlichkeit gegenüber der C GmbH und den Saldo der Verbindlichkeit der C GmbH gegenüber der S PS fest und wurden der Beschwerdeführerin nochmals mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 26. März 2024 vorgehalten. Sie blieben von Seiten der Beschwerdeführerin unbeanstandet.

Mit selbem Beschluss wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, die Entwicklung der Forderung der T GmbH gegenüber S durch Darstellung der einzelnen Entnahmen bzw. Rückzahlungen in den Jahren 2007 und 2008 zB durch Vorlage des Verrechnungskontos S Nr. 94100 aus der Buchhaltung der T GmbH nachzuweisen. In der Beantwortung per E-Mail vom 17. Mai 2024 wurden diesbezüglich keine Informationen übermittelt.

Aus dem aktenkundigen Kontoblatt zu Konto 94100 im Jahr 2007 (aus der Außenprüfung) sind 26 Zahlungen an S verbucht und ist lediglich eine Rückzahlung vom 28. Dezember 2007 in Höhe von 2.000,00 € vermerkt. Daraus und aus dem Anstieg des Verrechnungsstandes im Jahr 2008 ist es überwiegend wahrscheinlich, dass es auch im Jahr 2008 – wenn überhaupt – lediglich geringfügige Rückzahlungen gegeben hat. Aus dem Kontoblatt geht auch nicht hervor, dass Zinsen tatsächlich gezahlt wurden. Weitere Unterlagen wurden dazu trotz Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht nicht vorgelegt.

Dass die Zahlungen an S für private Zwecke geleistet wurden, geht daraus hervor, dass weder ein betrieblicher Zusammenhang vorgebracht wurde noch aus dem Buchungstext ersichtlich ist.

Dass S aus seiner Geschäftsführertätigkeit bei der T GmbH bzw. der C GmbH keine Einkünfte erzielte, erschließt sich aus den unbestrittenen Feststellungen der Außenprüfung und den Einkommensteuerbescheiden von S. Dass eine Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen zum Zeitpunkt der Geldentnahmen vorliegt, wurde von der Beschwerdeführerin nicht vorgebracht und fehlen dazu auch Hinweise.

Fremdunübliche Gestaltung

Die Zurverfügungstellung der gegenständlichen Gelder erfolgte in fremdunüblicher Weise.

Dass eine schriftliche Vereinbarung zwischen der T GmbH und S abgeschlossen wurde, wurde nicht vorgebracht und ist eine solche auch nicht aktenkundig. Dass, wie mehrfach von der Beschwerdeführerin vorgebracht wurde, eine mündliche Vereinbarung über das gewährte Darlehen vorliege, ist nicht glaubhaft, insbesondere als diese zwischen S als alleinvertretungsbefugten Geschäftsführer und wiederum S als Geldempfänger ohne Publizitätswirkung, quasi in einem „inneren Dialog“, abgeschlossen worden sein müsste.

Es erscheint lebensnaher und daher wahrscheinlicher, dass diese Informationen (Hinweis auf mündliche Vereinbarung, Rückzahlung Ende 2012 mit Einkünften aus Kapitalvermögen) im Nachhinein für Zwecke der Außenprüfung konstruiert und vorgeschoben wurden, um ein nachteiliges Außenprüfungsergebnis abzuwenden. An dieser Einschätzung kann auch das Schreiben der Wirtschaftstreuhanderin Mag. H. vom 8. Jänner 2010 nichts ändern, die auf telefonische Anfrage des Finanzamts die mündliche Vereinbarung, die Verrechnung eines marktüblichen Zinssatzes und die Rückzahlung mit Ende 2012 aus Einkünften aus Kapitalvermögen bestätigte. Es stellt sich letztlich hier die Frage, wie die Wirtschaftstreuhanderin eine mündliche Vereinbarung und die durch den Stiftungsvorstand zu beschließende Zuwendung an S schon Anfang 2010 bestätigen konnte. Vielmehr dürfte die Wirtschaftstreuhanderin ihr von der T GmbH/S mitgeteilte Informationen kommuniziert haben.

Trotz Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 26. März 2024, die Bonität von S insbesondere hinsichtlich der Rückzahlung des Darlehens mit Ende 2012 aus Einkünften aus Kapitalvermögen darzustellen, wurden keine diesbezüglichen Details und Nachweise vorgelegt. Dass es zum Zeitpunkt des Geldflusses an S gesichert war, dass diese Geldmittel auch wieder von S rückgeführt werden konnten, konnte ohne Unterlagen der Beschwerdeführerin nicht festgestellt werden.

Aus dem Fehlen einer Kreditvereinbarung insgesamt ist zu folgern, dass es insbesondere hinsichtlich der Höhe des Kreditrahmens, der Verzinsung und der Tilgung sowie deren Modalitäten (vor allem Fälligkeiten) in fremdunüblicher Weise keine Übereinkünfte gegeben hat. Der Außenprüfung vorliegendes Kontoblatt des Kontos 94100 (erstellt am 16. März 2009) zeigt für 2007, dass die Zinsen bis dato nicht gebucht wurden. Das Kontoblatt für 2006 zeigt ebenso im Erstellungszeitpunkt 18. März 2008 keine Verbuchung einer Zinsforderung. Daraus lässt sich der Schluss ziehen, dass die Zinsverrechnung erst anlässlich der Außenprüfung und damit im Nachhinein erfolgte und nicht wie vorgebracht bereits im Zeitpunkt der Kapitalhingabe.

Die Feststellung der Fremdunüblichkeit der verrechneten Zinsen für die Überlassung des Kapitals der Höhe nach basieren im Wesentlichen auf dem Vergleich mit den marktüblichen

Zinssätzen für Geldausleihen an private Haushalte bzw. an nichtfinanzielle Unternehmen von der Österreichischen Nationalbank

(<https://www.oenb.at/isawebstat/stabfrage/createReport.jsessionid=9988F321977EF040C089F14CCEF1F79C?lang=DE&original=false&report=2.8>).

Marktüblich wurden demnach in Österreich Zinssätze für revolvingende Kredite und Überziehungskredite an private Haushalte in Höhe von 7,5% (2007) bzw. 7,84% (2008), für Konsum und sonstige Zwecke bei vereinbarter Laufzeit von 1 bis 5 Jahre in Höhe von 6,45% (2007) bzw. 6,89% (2008) verrechnet. An nichtfinanzielle Unternehmen wurden am Markt Zinssätze für revolvingende Kredite und Überziehungskredite in Höhe von 5,57% (2007) bzw. 6,02% (2008), bei vereinbarter Laufzeit von 1 bis 5 Jahre in Höhe von 4,90% (2007) bzw. 5,44% (2008) verrechnet.

Da die Geldentnahmen über die C GmbH und die S PS finanziert wurden (siehe unten) ist zudem zu berücksichtigen, dass fremdüblicherweise zusätzlich ein entsprechender Gewinnaufschlag verrechnet werden hätte müssen (*Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock, Körperschaftsteuer: Kommentar, Anhang zu § 8 KStG Rz 409*) bzw. bei fehlenden Sicherheiten ein entsprechender Risikoaufschlag zu berücksichtigen gewesen wäre.

Die Feststellung des tatsächlich angewandten Zinssatzes von ca. 2,5% p.a. beruht auf der Berechnungsmethode der Hälfte der Summe des Anfangs- und Endbestands im Vergleich zum Zinsbetrag. Diese Annahme ist insoweit begründet, als diese Berechnung in den Jahren 2006 bis 2008 jeweils einen ähnlichen Zinssatz ergab und einer praktischen, einfachen und durchaus üblichen Berechnung entspricht.

Ungewöhnlich und nur gesellschaftsrechtlich begründbar ist die Finanzierungs konstruktion der Geldauszahlungen an S, die keinen betrieblichen, sondern lediglich privaten Zweck erfüllten.

Ungewöhnlich deshalb, weil die T GmbH Geldmittel an S überließ, obwohl diese im Jahr 2007 ein negatives Eigenkapital von 13.116,00 € und im Jahr 2008 von 20.625,00 € ausgewiesen hatte und der operative Verlust der T GmbH für 2007 25.904,00 € bzw. für 2008 7.511,00 € betrug. Die T GmbH war demnach kaum wirtschaftlich in der Lage, Kapital an S zu überlassen, sodass die Finanzierung nur unter Beteiligung der S PS und der C GmbH zu Stande kommen konnte.

Die Finanzierung kann aus den unbestritten gebliebenen Feststellungen der Außenprüfung hinsichtlich der Stände der Verrechnungsforderung der T GmbH gegenüber der C GmbH und den Ständen der bilanzierten Verrechnungsverbindlichkeit der C GmbH gegenüber der S PS abgeleitet werden:

T GmbH	2005	2006	2007	2008
Verr.konto C GmbH (Forderung)	35.978,00			
Verr.konto C GmbH (Verbindlichkeit)		65.408,00	145.208,00	205.044,01

C GmbH	2007	2008
Verr.konto S PS (Verbindlichkeit)	73.000,00	187.988,75

Auf den Vorhalt des Bundesfinanzgerichts, dass der Eindruck besteht, die Entnahmen von S durch die C GmbH bzw. die S PS finanziert wurden, gab die Beschwerdeführerin an, dass die Einnahmen aus einer Projektabrechnung der T GmbH über die C GmbH und die S PS an S flossen, sodass es diesem möglich war, die von der T GmbH entnommenen Beträge wieder rückzuführen.

Daraus folgt, dass nicht bloß die Finanzierung der privaten Geldauszahlungen an S, sondern offensichtlich auch deren Rückzahlung unter Mitwirkung der T GmbH, der C GmbH und der S PS geschah.

Mangelnde Bonität

Bonität ist die Fähigkeit und Bereitschaft, aufgenommene Schulden zurückzuzahlen und ist nach den Einkommensverhältnissen, dem vorhandenen Vermögen und den sonstigen Verpflichtungen des Kreditsuchenden zu beurteilen (BFG 02.01.2018, RV/7103438/2015).

Die festgestellte mangelnde Bonität ist begründet im Vergleich der Höhe der entnommenen Gelder zum Fehlen von Sicherheiten und Aktivvermögen, zum Einkommen von S im Jahr 2007 von 1.179,18 € und im Jahr 2008 von 10.635,07 € und zur fehlenden Absehbarkeit der Fähigkeit, die Geldentnahmen aufgrund zukünftiger Einkünfte oder Vermögenszugänge zurückzuzahlen.

Die Beschwerdeführerin wurde aufgefordert (Beschluss vom 26. März 2024), die Bonität von S umfassend darzustellen, insbesondere unter Einbeziehung der jährlichen Einkommen, der Ersparnisse und der Schulden und Verpflichtungen im Hinblick auf die Höhe der überlassenen Geldmittel und des vorgebrachten Rückzahlungszeitraums/-zeitpunkts.

In der Beantwortung wurde lediglich darauf hingewiesen, dass im Jahr 2012 die T GmbH aufgrund einer Projektabrechnung in Höhe von 350.000,00 € (abzüglich Kundenskonto von 35.000,00 €) liquiditätsmäßig in die Lage versetzt wurde, die Verbindlichkeit gegenüber der C GmbH zu begleichen, „welche wiederum weiter in das Rechnungswesen der Privatstiftung

Eingang fanden“. Es könne bestätigt werden, dass im Jahr 2012 die Gelder seitens der S PS an S geflossen sind, was diesen wiederum in die Lage versetzte, das gegenständliche Darlehen samt Zinsen zurückzuzahlen.

Ansonsten brachte die Beschwerdeführerin bereits mit E-Mail vom 7. Dezember 2021 vor, es sei zulässig, bei der Prüfung der Bonität den Anteil des Gesellschafters an der Gläubiger-GmbH zu berücksichtigen. Das Eigenkapital der C GmbH betrage in den Jahren 2006 bis 2008 jeweils deutlich mehr als 300.000,00 € bzw. nach Kürzung um die von der belangten Behörde festgestellten verdeckten Ausschüttungen weit mehr als die ausstehenden Beträge.

Des Weiteren wurde der damalige Immobilienbesitz der Gattin von S dargestellt, das Jagdhaus samt Nebengebäude sei im Alleinbesitz (Wert damals zwischen 300.000,00 € und 700.000,00 €), der Forstbesitz im Ausmaß von ca. 230 Hektar (heutiger Wert etwa 5 Mio. €) im Hälfteeigentum, wobei die andere Hälfte nicht im Eigentum von S stand.

Wie die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme richtig feststellt, könne daraus für die Bonität von S nichts gewonnen werden. Die Grundstücke stehen nicht im Mit-/Teil-/Eigentum von S. Die Beteiligung an der C GmbH steht nicht im Eigentum von S persönlich, sondern der S PS. Begünstigter der S PS sei zwar S, diesbezüglich wären aber jedenfalls Beschlüsse des Stiftungsvorstandes nötig gewesen. Eine unmittelbare Verfügungsmacht des Begünstigten über das Vermögen der C GmbH liegt sohin nicht vor.

Trotz Aufforderung wurde kein Aktivvermögen (Ersparnisse, Kapitalvermögen) von S nachgewiesen oder glaubhaft gemacht.

Eine Abfrage im Grundbuch ergab überdies für den gegenständlichen Zeitraum kein Grundstückseigentum von S. Laut Grundbuch scheint lediglich ein Grundbesitz von S auf, den S aufgrund eines Schenkungsvertrages vom 23. November 2015 erst zu einem späteren Zeitpunkt erlangte.

Eine Abfrage im Firmenbuch ergab für den gegenständlichen Zeitraum keine persönlichen Beteiligungen von S, sodass auch eventuelle Gewinnausschüttungen nicht in die Bonitätsprüfung Einfluss finden konnten.

3. Rechtliche Beurteilung (Spruchpunkt I.)

3.1. Zur Frage des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung in Höhe der Entnahmen

Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs 1 Z 7 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 2/2001). Solche Zuwendungen sind inländische Kapitalerträge, wenn der Schuldner

der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist (§ 93 Abs 2 Z 1 lit d EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 2/2001).

Die Kapitalertragsteuer beträgt 25% (§ 95 Abs 1 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 201/1996).

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten (§ 95 Abs 2 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 400/1988).

Bei inländischen Kapitalerträgen ist zum Abzug der Kapitalertragsteuer der Schuldner der Kapitalerträge verpflichtet (§ 95 Abs 3 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 400/1988).

Der Abzugsverpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen (§ 95 Abs 4 erster Satz EStG 1988 idF BGBl. Nr. 400/1988).

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören auch (durchgeleitete) verdeckte Ausschüttungen (vgl VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046) und verdeckte Zuwendungen von Stiftungen an den Begünstigten (vgl VwGH 21.02.2013, 2009/13/0257).

Beurteilungszeitpunkt dafür, ob eine verdeckte Ausschüttung/Zuwendung vorliegt, ist der Zeitpunkt der Geldentnahmen. Ob eine Rückzahlung der Geldentnahmen im Jahr 2012 erfolgt ist, ist dafür nicht entscheidend. Eine darüberhinausgehende Indizwirkung, dass etwa eine Vereinbarung hinsichtlich der Absicht auf Rückzahlung und des Zeitpunkts der Rückzahlung bestanden hat, kann dieser bloßen Tatsache nicht zugebilligt werden.

Aus den Feststellungen ergibt sich, dass die T GmbH unter Mitwirkung der C GmbH und der S PS dem S Gelder unter fremdunüblichen Bedingungen zur Verfügung gestellt hat.

Das Fehlen von Vereinbarungen über den Rückzahlungszeitpunkt ermöglicht dem Kreditgeber die jederzeitige Fälligestellung des Saldos (vgl VwGH 28.04.2009, 2004/13/0059).

Trotz Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht wurde ein Aktivvermögen von S und ein laufendes oder zukünftiges Einkommen, dass eine jederzeitige Rückzahlung der Verbindlichkeit plausibel machen hätte können, nicht nachgewiesen oder glaubhaft begründet.

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 anhand 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 Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist im Fall der verdeckten Ausschüttung von auf einem Verrechnungskonto verbuchten Beträgen zu unterscheiden, ob

eine „sofortige“ verdeckte Ausschüttung im Zeitpunkt der Buchung der Beträge, da eine Rückzahlung von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war (vgl VwGH 26.02.2015, 2012/15/0177), oder eine verdeckte Ausschüttung erst in einer späteren Abgabenperiode durch Verzicht auf die Verrechnungskontoforderung bewirkt wird (vgl VwGH 25.09.2012, 2008/13/0241). Darüber hinaus könnte eine verdeckte Ausschüttung auch in einem Zinsvorteil bestehen, der aufgrund der Unangemessenheit der Verzinsung gewährt wird (Zorn in SWK 12/2015, 577 [584]).

Zorn fasst die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes so zusammen, dass im Hinblick auf den gesellschaftsrechtlich zwingenden und nicht disponiblen Rückgewährungsanspruch stets eine Forderung der GmbH bestehen wird. Als verdeckte Ausschüttungen bleiben daher idR nur die Fälle der mangelnden Bonität des Gesellschafters bei Fehlen entsprechender Sicherheiten (Zorn in SWK 12/2015, 577 [584]).

Wie in den Feststellungen und der Beweiswürdigung aufgezeigt wurde, konnte die Kreditwürdigkeit von S seitens der Beschwerdeführerin nicht in ausreichendem Maß nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden.

Die Beschwerdeführerin trifft eine Mitwirkungspflicht im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht, insbesondere dort, wo dieses an die Grenze seiner Ermittlungspflicht stößt, zB das Bestehen von Aktiv- und Passivvermögen bei S zumindest vorzubringen bzw. nachzuweisen.

„Einerseits trifft die Abgabenbehörde, sohin auch das Verwaltungsgericht, die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung, andererseits die Partei die Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. Beide Pflichten bestehen grundsätzlich nebeneinander und schließen einander nicht aus. Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht zwar auch dann, wenn die Partei ihre Verpflichtungen zur Offenlegung und Mitwirkung verletzt, doch wird ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst. In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist, oder eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann.“ (VwGH 24.6.2021, Ra 2021/16/0014)

Der Beschwerdeführerin wurde insbesondere mit dem Beschluss vom 26. März 2024 aufgefordert, am Verfahren mitzuwirken, zu den Ausführungen der belangten Behörde Stellung zu nehmen und ihrem Vorbringen dienende Unterlagen vorzulegen. Dem ist die Beschwerdeführerin nur ungenügend nachgekommen.

Offen und unbewiesen lässt die Beschwerdeführerin, ob die Rückführung im Zeitpunkt der Geldhingabe ernstlich beabsichtigt und gewollt war bzw. ob die eingebuchte Forderung nach objektiven Maßstäben werthaltig und durchsetzbar war. Insbesondere ist dabei zu berücksichtigen, dass die T GmbH aufgrund fehlender Vereinbarungen den Forderungsstand jederzeit fällig stellen bzw. eintreiben hätte können (Zorn in SWK 12/2015, 577 [583]). Ein Beweis gelang ihr dafür aufgrund der Aktenlage nicht.

Das Bundesfinanzgericht hat hingegen nicht nur den Inhalt des Verwaltungsaktes und die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Schriftstücke gewürdigt, sondern die Beschwerdeführerin nachweislich aufgefordert, Unterlagen vorzulegen, bzw. hat auch die für das Bundesfinanzgericht einsehbaren Datenbanken (zB Grundbuch, Firmenbuch, Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung) genutzt, um den Sachverhalt unter Einhaltung der amtswegigen Ermittlungspflicht gemäß § 115 Abs 1 BAO festzustellen.

Die S PS ist zu 100% an der C GmbH, diese wiederum im selben Ausmaß an der T GmbH beteiligt. Aufgrund der Feststellungen ergibt sich, dass eine nicht werthaltige, weil nicht durchsetzbare Forderung an die Stelle der an S ausgezahlten Beträge getreten ist, da weder Sicherheiten für die Geldüberlassung eingeräumt wurden noch Aktivvermögen von S in ausreichendem Maß vorlag. Es erscheint daher wenig wahrscheinlich, dass Rückzahlungen jederzeit geleistet werden konnten bzw. dass eine Rückzahlung überhaupt gewollt war.

„Wendet eine GmbH, die im Eigentum einer Privatstiftung steht, dem Begünstigten der Stiftung einen Vermögensvorteil zu, und liegt die wirtschaftliche Veranlassung hierfür ... in der Stellung des Zuwendungsempfängers als Begünstigtem der Stiftung, wird also das Vermögen der GmbH und damit der ihre Anteile haltenden Stiftung vermindert, während das Vermögen des Begünstigten eine Vermehrung erfährt, so liegt einerseits eine (verdeckte) Ausschüttung der GmbH an die Stiftung und andererseits eine (verdeckte) Zuwendung der Stiftung an den Begünstigten vor. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Vorgang auf einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der Stiftung beruht. Die auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung kann sich schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben und liegt z.B. auch dann vor, wenn der Stiftungsvorstand - ausdrücklich oder schlüssig - mit einem Vorteil, den sich der Begünstigte ursprünglich ohne dessen Kenntnis zuwendet, in der Folge einverstanden ist.“ (vgl VwGH 21.02.2013, 2009/13/0257)

Die vom Verwaltungsgerichtshof vertretene Ansicht lässt sich auch für die gegenständliche Konstellation mit zwei GmbHs und einer Privatstiftung anwenden.

Die T GmbH hat S in Höhe der ausgezahlten abzüglich der rückgezählten Beträge einen geldwerten Vorteil zugewendet, der zu einer Vermögensmehrung bei S zu Lasten der T GmbH, und in weiterer Folge auch der C GmbH und der S PS geführt hat.

Eine Privatstiftung und deren Begünstigter stehen in einer persönlichen Nahebeziehung zueinander (vgl. VwGH 21.02.2013, 2009/13/0257 und VwGH 21.10.2015, 2011/13/0096).

Die Zuwendungs- bzw. Vorteilsgewährungsabsicht der S PS lässt sich aus dem Zusammenwirken mit der T GmbH und der C GmbH bei Finanzierung und Rückführung in 2012 schließen.

Da S Begünstigter der S PS ist, stellt der Zufluss an S eine durch die T GmbH und die C GmbH durchgeleitete verdeckte Ausschüttung an die S PS dar, die wiederum eine verdeckte Zuwendung an S getätigt hat.

3.2. Zum Verjährungseinwand 2007

Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass hinsichtlich der KEST-Vorschreibung für 2007 bereits Verjährung eingetreten sei, da die Erlassung der KEST-Haftungsbescheide grundsätzlich überhaupt keine Auswirkungen auf die Einkommensteuerbescheide von S habe (E-Mails vom 25. August 2021 bzw. 15. September 2021).

Die Erlassung von Haftungsbescheiden ist eine Einhebungsmaßnahme, sie ist daher nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist zulässig. Die Einhebungsverjährungsfrist endet nach § 238 Abs 1 BAO keinesfalls früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe (vgl. VwGH 08.09.2020, Ra 2020/13/0029 mwN).

§ 224 Abs 3 BAO lautet:

„Die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß Abs. 1 ist nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig.“

§ 238 Abs 1 BAO lautet:

„Das Recht eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, verjährt binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.“

Da § 224 Abs 3 und § 238 Abs 1 BAO eine Abhängigkeit der Einhebungsverjährung vom Eintritt der Festsetzungsverjährung (§ 207 BAO) normieren, kommt der Festsetzungsverjährung Bedeutung zu.

Die Kapitalertragsteuer ist eine Erhebungsform der Einkommensteuer. Das Recht auf Festsetzung der Kapitalertragsteuer hängt somit von der Verjährung des Rechts auf Festsetzung der Jahreseinkommensteuer ab (vgl. VwGH 15.09.2016, Ra 2014/15/0025; VwGH 12.12.2007, 2006/15/0004).

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt gemäß § 207 Abs 1 BAO nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt nach § 207 Abs 2 BAO bei allen dort explizit angeführten – gegenständlich nicht zutreffenden – Abgaben drei Jahre, sonst fünf Jahre. Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs 1 lit a BAO in den Fällen des § 207 Abs 2 leg cit mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist (...). Nach § 4 Abs 2 lit a Z 3 BAO entsteht der Abgabeananspruch insbesondere bei der Einkommensteuer für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte. Gemäß § 209 Abs 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, sofern innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen werden. Erstinstanzliche Abgabenbescheide sind nach hM und der einheitlichen verwaltungsgerichtlichen Judikatur solche Verlängerungshandlungen (vgl VwGH 29.3.2007, 2005/16/0108).

Am 10. September 2008 ist an S der Einkommensteuerbescheid 2007 ergangen. Diese Handlung fand zweifelsfrei innerhalb der Verjährungsfrist gemäß § 207 BAO statt, stellt eine nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabeananspruches dar und verlängert somit auch für die Kapitalertragsteuer bei Zufließen von Einkünften im Jahr 2007 die ursprüngliche Verjährungsfrist bis 31. Dezember 2012 nach § 209 Abs 1 BAO um ein Jahr bis zum 31. Dezember 2013.

Da der Haftungsbescheid für 01-12/2007 am 19. Dezember 2013 der Beschwerdeführerin nachweislich und unbestritten zugestellt wurde, erging dieser innerhalb der gesetzmäßigen Verjährungsfrist.

Der Verjährungseinwand erfolgte daher nicht zu Recht.

Die Beschwerden waren daher abzuweisen.

4. Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision (Spruchpunkt II.)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die rechtliche Beurteilung wurde durch das Bundesfinanzgericht entsprechend der unter Punkt 3. dargestellten einheitlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vorgenommen.

Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor.

Wien, am 31. März 2026