

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Marco Laudacher in der Beschwerdesache JPGmbH, vom 4. Juli 2016, vertreten durch FHM, gegen die Bescheide des Finanzamtes BE vom 22. April und 2. Mai 2016, betreffend Haftung Kapitalertragsteuer 2012 bis 2015, Körperschaftsteuer 2012 bis 2014 und Umsatzsteuer 2012 bis 2014

beschlossen:

1. Die angefochtenen Bescheide und die dazu ergangenen Beschwerdevorentscheidungen werden gemäß § 278 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.
2. Gegen diesen Beschluss ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) iVm § 25a VwGG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A . Im Betriebsprüfungs- und Beschwerdeverfahren dargestellter Sachverhalt:

1. a. Anlässlich einer Betriebsprüfung bei der Bf. (Bau- und Möbeltischlerei) wurden in der Niederschrift vom 14. April 2016 folgende Feststellungen getroffen:

(1) Umsatzsteuer:

| | 2012 | 2013 | 2014 |
|-------------------------------|-----------|-----------|-----------|
| Sicherheitszuschlag netto 20% | 34.000,00 | 30.000,00 | 24.000,00 |

(2) Gewinnermittlung:

| | 2012 | 2013 | 2014 |
|---------------------|-----------|-----------|-----------|
| Sicherheitszuschlag | 34.000,00 | 30.000,00 | 24.000,00 |

(3) Gewinnausschüttung GF-Darlehen 2012 mit 250.000,00 €.

(4) Verdeckte Gewinnausschüttung:

| | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
|--|------|------|------|------|
| | | | | |

| | | | | |
|-----------------------------|------------|-----------|-----------|------------|
| Sicherheitszuschlag | 34.000,00 | 30.000,00 | 24.000,00 | |
| USt | 6.800,00 | 6.000,00 | 4.800,00 | |
| Summe | 40.800,00 | 36.000,00 | 28.800,00 | |
| KEST | 10.200,00 | 9.000,00 | 7.200,00 | |
| Summe | 51.000,00 | 45.000,00 | 36.000,00 | |
| | | | | |
| Darlehen an Geschäftsführer | 250.000,00 | | | |
| Darlehen an Firma PI | | | | 750.000,00 |
| + 25% KEST | 62.500,00 | | | 187.500,00 |
| | 312.500,00 | | | 937.500,00 |

(5) Die unterzeichnete Person (Vertreter der Geschäftsführung) erklärt hiermit ausdrücklich, dass sie als Schuldner der festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung bzw der damit verbundenen Kapitalertragsteuer anzusehen ist und diese KEST ausdrücklich und unwiderruflich zur Zahlung übernimmt.

- b. Die Niederschrift weist nur die Unterschrift des Vertreters der Finanzverwaltung aus.
- c. Im Bericht vom 20. April 2016 wird zu den Feststellungen in der Niederschrift folgendes festgehalten:

(1) Geschäftsführer JP bis 31. Juli 2014; Beteiligung JP 100%

(2) TZ 1 Feststellungen zur Führung der Bücher:

- Im Prüfungsjahr 2012 seien im Kassabuch und in der EDV-Kassa unterschiedliche Beträge gebucht worden. Im Nachschauzeitraum (1/15-12/15) sei ein Kassafehlbetrag festgestellt worden.
- Die Buchungen „Bestandsveränderungen“ am Konto „fertige und unfertige Erzeugnisse“ hätten nicht vollständig aufgeklärt werden können.
- Am Konto Sozialaufwand seien Restaurantrechnungen vorhanden, die an Samstagen und Sonntagen besucht würden.
- Das Rechnungsprogramm habe gemäß § 131 BAO dem Prüfer nicht zur Verfügung gestellt werden können.
- In den Betriebsausgaben „Telefon“, „Wohnungskosten“ und „Grundbesitzabgaben“ seien Kosten verbucht, die nicht betrieblich veranlasst seien.
- Das Debitorenkonto „Kto-Nr. 2“ differiere mit dem übermittelten Konto von der Firma.
- Die in den Umlaufbeschlüssen 2012 und 2015 gewährten Kredite hielten einem Fremdvergleich nicht stand.

- Eine Verrechnung der Verwaltungskosten für die Firmen MPG und PI sei nicht vorgenommen worden.

(3) Feststellungen zur Führung der Bücher ohne steuerliche Auswirkungen:

Anstieg des Lohnaufwandes bei einzelnen Arbeitnehmern.

Fahrzeuge im Anlagevermögen, wo die betriebliche Notwendigkeit nur glaubhaft erbracht werden konnte.

Differenzen bei den ig Erwerben und im Wertpapierdepot konnten nicht zur Gänze aufgeklärt werden.

(4) Tz 2 Sicherheitszuschlag:

Aufgrund der in Tz 1 angeführten Mängel sei für den Prüfungszeitraum ein Sicherheitszuschlag gemäß § 184 BAO dem steuerlichen Ergebnis zugerechnet worden. Dieser betrage (netto 20%) gesamt 34.000,00 € für 2012, gesamt 30.000,00 € für 2013 und 24.000,00 € für 2014. Die Beträge seien auch als verdeckte Ausschüttungen zu werten.

(5) Tz 3 Darlehen an Geschäftsführer (JP) :

A. Laut Umlaufbeschluss vom 14. November 2011 habe sich der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. ein kontokorrentmäßig ausnutzbares Darlehen iHv 250.000,00 € gewährt.

B. Die Bedingungen lauteten

- Die Ausnützung könne vom Darlehensnehmer frei bestimmt werden.
- Dieses Darlehen müsse spätestens nach 10 Jahren getilgt werden, spätestens wenn die Gesellschaft die Liquidität benötige.
- Sollte der Gesellschafter ausscheiden oder ein Insolvenzverfahren über sein Vermögen eröffnet werden, sei das Darlehen sofort fällig.
- Als Sicherheit für das Darlehen trete Herr JP der Gesellschaft Mietzahlungen iHv 1.300,00 € aus dem Beschluss 2006 ab (stille Zession).
- Auf Verlangen der Gesellschaft verpflichte sich JP eine eintragungsfähige Pfandurkunde für die vermietete Liegenschaft zu unterfertigen, aber nur dann, wenn er mit den Rückzahlungen im Rückstand sei.

C. Folgende Faktoren, deren Fehlen Indizien für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung seien, kämen in Betracht:

- Darlehensrückzahlung nur vorgetäuscht.
- Kein bestimmter Kreditrahmen.
- Fehlen einer Rückzahlungsvereinbarung.
- Darlehensrückzahlungen praktisch unmöglich.

- Keine feststehenden Zinsfälligkeit.

- Fehlende Sicherheiten.

D. Gestaltung:

- Die Darlehenszuweisung erfolge auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers.

- Die Darlehensrückzahlungen seien mittels Umbuchungen vorgenommen worden.

- Der Kreditrahmen sei überschritten worden (höchster Betrag rd 60.000,00 €).

- Das Darlehen müsse spätestens nach 10 Jahren getilgt werden, jedoch wenn die Gesellschaft die Liquidität benötige. Der Gesellschafter-Geschäftsführer habe bis dato keine offene Ausschüttung vorgenommen.

- Der Geschäftsführer JP beziehe seit 1. August 2014 Pensionseinkünfte. Mit den Pensionseinkünften und den Mieteinkünften könne er den Rückzahlungstermin nicht einhalten. Ab diesem Zeitpunkt sei der Sohn des JP Geschäftsführer.

- Bei diesem Darlehensvertrag seien keine Zinsen vereinbart worden.

- Die fehlenden Sicherheiten könne der neue Geschäftsführer erst geltend machen, wenn gewisse Umstände eingetreten seien und erst dann könne er die Zession ziehen.

E. Das Darlehen an den Gesellschafter-Geschäftsführer stelle eine verdeckte Ausschüttung gemäß § 8 KStG dar.

(6) Darlehen von 750.000,00 € an die Firma PI:

Der Gesellschafter der Bf. – JP – habe mit Umlaufbeschluss vom 22. Juli 2015 der Firma PI einen Kredit in Höhe von 750.000,00 € gewährt.

Zum Umlaufbeschluss sei ein Darlehensvertrag dazugelegt worden. In diesem Vertrag habe man monatliche Raten und einen Zinssatz von vier Prozent vereinbart. Zur Sicherung dieses Darlehens verpflichte sich der Darlehensnehmer in einem gesonderten Notariatsakt gemäß § 3 der Notariatsordnung in die sofortige Vollstreckbarkeit der Darlehensforderung einzuwilligen. Auf eine Sicherstellung der Darlehensforderung (Pfandrechte, Bürgschaften) oder eine Wertsicherung sei von den Vertragsteilen einvernehmlich verzichtet worden. Der Vertrag sei von den Vertragsparteien nicht unterfertigt worden.

Zu den angeführten Faktoren, deren Fehlen Indiz für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung sei, werde folgendes festgehalten:

- Man habe keine Darlehensrückzahlung, keine Zinsfälligkeit und keinen Rückzahlungstermin vereinbart, weil der Vertrag nicht unterschrieben worden sei.

- Der Kreditrahmen sei nur im Umlaufbeschluss festgelegt worden.

- Das Darlehen sei der Firma PI gewährt worden. Diese sei aber nicht Eigentümer der Liegenschaft KG S, auf der die PI das Wohngebäude errichtet habe. Eigentümer der

Liegenschaft seien JP und JRP. Für das errichtete Wohngebäude durch die PI sei kein Baurecht oder ein Vermerk betreffend Superädifikat im Grundbuch angemerkt, daher seien die beiden eingetragenen Grundstückseigentümer (JP und JRP) auch Eigentümer des Wohngebäudes. Aus diesem Sachverhalt sei ersichtlich, dass es für den Darlehensgeber – die Bf. – keine Sicherstellung gebe.

Aufgrund dieser Feststellungen, kein unterfertigter Vertrag, keine Eintragung oder Vermerk im Grundbuch, Eigentümer JP und JRP und fehlende Sicherheiten, könne nicht von einem „ernstgemeinten“ Darlehensvertrag gesprochen werden. Somit liege eine verdeckte Ausschüttung vor.

Zusammenfassend könne aufgrund der angeführten Sachverhalte und der gesetzlichen Bestimmungen des § 8 KStG gesagt werden, dass die Darlehensverträge dem Fremdvergleich nicht standhalten würden und daher eine verdeckte Ausschüttung darstellten.

2. Gegen die aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung (BP) erlassenen Bescheide wurde mit Schreiben vom 4. Juli 2016 wie folgt Beschwerde erhoben:

a. Beschwerde vom 4. Juli 2016 gegen die Haftungsbescheide 2012 bis 2015 (Zusammenfassung):

(1) Der Sicherheitszuschlag stehe weder dem Grunde noch der Höhe nach zu und auch das Darlehen von 250.000,00 € sei keine verdeckte Ausschüttung.

(2) Der Sicherheitszuschlag von 34.000,00 € für 2012 sei von der Abgabenbehörde festgesetzt worden, da man angeblich einen Kassenfehlbetrag festgestellt habe, Bestandsveränderungen nicht aufgeklärt wurden, Restaurantrechnungen gebucht seien und Konten nicht übereingestimmt hätten.

Tatsächlich habe die Steuerberatung alle Geschäftsfälle aufgeklärt und es sei ein Kassenfehlbetrag nicht vorhanden. Die Bestandsveränderungen seien schlüssig dargestellt worden. Die Feststellung eines Sicherheitszuschlages sei daher nicht berechtigt. Ein Sicherheitszuschlag könne auch deswegen nicht verhängt werden, weil die Buchführung formell ordnungsgemäß und die sachliche Richtigkeit der Bücher nie in Zweifel gezogen worden sei. Die Abweichungen seien **durch besondere Umstände erklärbar**, auf die Verhältnisse der Bf. zurückzuführen und seien gänzlich aufgeklärt worden. Der Sicherheitszuschlag sei auch deswegen nicht zulässig, weil aufgrund der vorhandenen Unterlagen und der ordnungsgemäßen Buchhaltung eine genaue Gewinnermittlung jedenfalls möglich sei. Weiters sei das Schätzungsverfahren für den Sicherheitszuschlag nicht einwandfrei durchgeführt worden und es habe die Behörde nicht dargelegt, aus welchen Gründen ein Sicherheitszuschlag von 34.000,00 € für 2012 festgesetzt worden sei.

Die Abgabenbehörde habe den Sicherheitszuschlag der Umsatzsteuer unterzogen und diese dann der Kapitalertragsteuer. Diese Vorgangsweise sei rechtswidrig.

(3) Die Abgabenbehörde habe auch eine verdeckte Ausschüttung festgestellt, da ein Darlehen von 250.000,00 € gewährt worden sei. Gemäß dem vorgelegten Umlaufbeschluss habe die Bf. dem JP als Gesellschafter ein kontokorrentmäßig ausnutzbares Darlehen bis zur Höhe von 250.000,00 € gewährt. Als Fälligkeit sei der 14. November 2021 festgesetzt worden. Als weitere Fälligkeitstermine seien das Ausscheiden des Gesellschafters JP und ein Insolvenzverfahren festgesetzt worden. An Sicherheiten sei eine Zession der Mietzahlungen und auch eine Pfandurkunde festgehalten worden.

Grundsätzlich seien aufgrund des Trennungsprinzips schuldrechtliche Beziehungen zwischen den steuerrechtlich selbständigen Körperschaften und deren Gesellschaftern steuerlich anzuerkennen. Aufgrund des Darlehensvertrages seien dem Gesellschafter JP keine Vermögensvorteile zugewendet worden, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hätten und es liege daher keine verdeckte Ausschüttung vor. Bei Vornahme eines Fremdvergleichs ergebe sich, dass die Beschwerdeführerin auch einem Dritten (Nichtgesellschafter) unter denselben Voraussetzungen Darlehen gewährt hätte.

Beweis: JP, ebenso YP und MK (Steuerberater) als Zeuge.

(4) Bezuglich Sicherheitszuschlag 2013 lägen keine Feststellungen der Abgabenbehörde vor (nur für das Prüfungsjahr 2012) die die Verhängung für 2013 rechtfertigen würden. Auch für 2014 lägen keine Feststellungen vor.

(5) Im Haftungsbescheid für 2015 sei ausgeführt, dass aufgrund eines Zuflusses von Kapitalerträgen an den Gesellschafter JP eine Kapitalertragsteuer von 187.500,00 € geltend gemacht werde. Der Haftungsbescheid beruhe auf einem Bericht vom 20. April 2016 über das Ergebnis einer Außenprüfung, wobei ein Darlehen zwischen der Bf. als Darlehensgeber und der Firma PI als Darlehensnehmerin nicht anerkannt worden sei. Der Betrag von 750.000,00 € sei als verdeckte Ausschüttung festgesetzt worden.

Im Wesentlichen habe die Abgabenbehörde festgehalten, dass von einem „nicht ernst gemeinten“ Darlehensvertrag gesprochen werden könne.

Tatsächlich liege ein Darlehensvertrag von einem öffentlichen Notar – Dr. PE – vor, wobei das Unternehmen PI einen Darlehensbetrag von 750.000,00 € zugezählt erhalten habe.

Der Darlehensvertrag halte jedem Fremdvergleich stand.

Grundsätzlich seien schuldrechtliche Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bei Körperschaften anzuerkennen. Nur dann, wenn im Rahmen schuldrechtlicher Vereinbarungen dem Gesellschafter Vermögensvorteile zugewendet würden, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hätten, dürfe die Bemessungsgrundlage nicht gemindert werden und es liege eine verdeckte Ausschüttung vor. Die Abgabenbehörde habe daher nachzuweisen, dass aufgrund eines Gesellschafterverhältnisses Vermögensvorteile dem Gesellschafter zugeflossen seien, die ihre Ursachen im Gesellschaftsverhältnis hätten.

Tatsächlich sei ein Darlehensvertrag zwischen der Bf. und der PI errichtet worden, wobei der Betrag unstrittigerweise tatsächlich zugezählt worden sei. Einem Gesellschafter sei kein Vermögensvorteil zugewendet worden. Aus diesen Gründen sei eine verdeckte Ausschüttung nicht anzunehmen.

Beweis: JP, YP, MK und HD als Zeuge.

(6) Es werde beantragt, der Beschwerde Folge zu geben und die Haftungsbescheide wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes zu beheben. In eventu aufzuheben und an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückzuverweisen.

b. Beschwerde vom 4. Juli 2016 gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 bis 2014 (Zusammenfassung):

(1) Der Sicherheitszuschlag für 2012 bestehe weder dem Grunde noch der Höhe nach zu Recht. Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung seien in Tz 1 Feststellungen zur Führung der Bücher festgehalten. Diese Feststellungen seien nicht richtig und seien auch vom zuständigen Steuerberater und vom Geschäftsführer nicht unterfertigt worden.

Entgegen den Feststellungen des Prüfers HD stimmten das Kassabuch und das EDV-Konto überein und es habe kein Kassafehltbetrag festgestellt werden können. Die Buchungen „Bestandsveränderung“ seien vollständig von der Steuerberatung und vom Geschäftsführer aufgeklärt worden.

Restaurantrechnungen vom Samstag und Sonntag seien zu Recht verbucht worden, weil ein Unternehmer auch am Samstag und Sonntag seine unternehmerische Tätigkeit entfalte, insbesondere für Repräsentationen, Akquirierungen, Werbungen usw.

Angeblich habe auch ein Rechenprogramm betreffend Ausgangsrechnungen gemäß § 131 BAO nicht zur Verfügung gestellt werden können. Tatsächlich seien alle Rechnungsausdrucke zur Verfügung gestellt worden und eine digitale Weitergabe der Daten sei nicht vorgesehen. § 132 Abs 1 BAO (in der damals gültigen Fassung) habe nur dann eine digitale Weitergabe vorgesehen, wenn nur diese vorhanden sei. Die analoge Form (Papier) sei immer vorrangig und dem Gesetz entsprechend. Der Betriebsprüfer sei schikanös und rechtsmissbräuchlich gegen die Abgabepflichtige vorgegangen, da alle Rechnungsausdrucke in Papierform dem Prüfer vorgelegt worden seien.

Die Betriebsausgaben Telefon, Wohnungskosten und Grundbesitzabgaben seien im Bagatellbereich, betrieblich von untergeordneter Bedeutung und irrtümlich als Betriebsausgabe verbucht worden, was auch korrigiert worden sei.

Der Prüfer habe auch das Debitorenkonto Nr. 2 bemängelt, weil es mit dem übermittelten Konto der Firma differiere. Tatsächlich differiere das Debitorenkonto mit dem Konto der Firma, weil sie die Korrekturen erst später verbuche, wobei diese nunmehr völlig übereinstimmen. Das Konto sei jedenfalls richtig geführt worden und es hätten die Korrekturen erst aufgrund des imparitätischen Realisationsprinzips später verbucht werden können.

Insgesamt seien die Feststellungen unrichtig und es stünde schon aus diesem Grund ein Sicherheitszuschlag nicht zu.

(2) Auch wenn den Feststellungen der BP gefolgt werde, liege keine Grundlage für einen Sicherheitszuschlag vor. Die Höhe eines Kassenfehlbetrages sei vom Prüfer nicht festgestellt worden, da es sich um einen Bagatellbetrag handle (abgesehen davon, dass kein Kassenfehlbetrag bestanden habe). Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages setze voraus, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nichtverbuchten Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeigt worden seien. Es reiche daher nicht aus, dass ein Kassafehlbetrag vorhanden sei, sondern es hätte der Prüfer auch begründen müssen, dass weitere Vorgänge nicht verbucht worden seien. Ein Sicherheitszuschlag stehe dann zu, wenn formelle Mängel vorhanden seien, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher nach sich ziehen würden. Dazu gehöre insbesondere die Aufzeichnung von Bargeldbewegungen, die der Abgabenbehörde das Recht einräumten, einen Sicherheitszuschlag zu verrechnen. Die weiteren angeblichen Feststellungen „Bestandsveränderungen“, „Restaurantrechnungen“, „Rechnungsprogramm“ oder „Betriebsausgaben“ seien keine Vorgänge, die einen Sicherheitszuschlag rechtfertigten.

Im Bericht sei auch nicht festgehalten, aus welchen Gründen der Prüfer einen 20%igen Sicherheitszuschlag festlege, insbesondere, da ein Kassafehlbetrag der Höhe nach nicht festgestellt worden sei. Schätzungsergebnisse unterlägen jedenfalls der Pflicht zur Begründung und diese habe die

- für die Schätzungsbefugnis entsprechenden Umstände,
- die Schätzungsmethode,
- die der Schätzung zugrundeliegenden Schätzungssachverhaltsannahmen und
- die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Auch die Höhe des Sicherheitszuschlages sei zu begründen. Die Prüfung leide an einem wesentlichen Mangel in der Erforschung der materiellen Wahrheit.

Der angefochtene Bescheid enthalte aber auch keine nachvollziehbare Begründung des verhängten Sicherheitszuschlages, weil nicht dargelegt worden sei, inwieweit aus den Ergebnissen der BP abgeleitet werden könne, dass zum Ausgleich des Risikos von Unvollständigkeiten ein solcher Zuschlag anzusetzen sei. Eine unvollständige Aufklärung eines Kassafehlbetrages oder Restaurantrechnungen sowie ein angeblich fehlendes Rechnungsprogramm berechtigten nicht, einen Sicherheitszuschlag festzusetzen.

(3) Für den Sicherheitszuschlag 2013 fehlten jegliche Begründungen. Die Verhängung sei schikanös und rechtsmissbräuchlich, da keine Grundlagen gegeben seien. Der Bescheid enthalte überhaupt keine nachvollziehbare Begründung des verhängten Sicherheitszuschlages für 2013 in Höhe von 30.000,00 €. Die Abgabenbehörde habe nicht dargelegt, wie aus den Ergebnissen der BP ein Zuschlag für 2013 abgeleitet werden könne.

Beweis: MK und HD als Zeugen.

(4) Auch für 2014 sei zu Unrecht ein Sicherheitszuschlag von 24.000,00 € festgesetzt worden, wobei es für 2014 keinerlei Feststellung im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gebe, die einen Sicherheitszuschlag rechtfertigen würde.

c. Beschwerde vom 4. Juli 2016 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2014 (Zusammenfassung):

(1) Der Sicherheitszuschlag für 2012 sei willkürlich festgesetzt worden. Fehlende Aufzeichnungen oder Mängel in den Aufzeichnungen und Büchern müssten geeignet sein, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Das Schätzungsverfahren müsse einwandfrei abgeführt werden, die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssten schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis müsse mit der allgemeinen Lebenserfahrung im Einklang stehen. Diese Voraussetzungen lägen nicht vor.

Die Bf. habe zur Schätzung keinen Anlass gegeben und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit jedenfalls mitgewirkt.

Kassabuch und EDV-Konto würden übereinstimmen, die Bestandsveränderungen habe man vollständig aufgeklärt. Bezuglich der Restaurantrechnungen sei der Geschäftsführer an keine Arbeitszeit gebunden und könne Werbemaßnahmen auch am Samstag oder Sonntag durchführen. Die irrtümlich verbuchten Betriebsausgaben seien von untergeordneter Bedeutung.

Es sei lediglich eine unvollständige Aufklärung erfolgt. Die Feststellungen reichten nicht aus, eine Schätzung mit einem Sicherheitszuschlag durchzuführen.

Die Höhe des Sicherheitszuschlages sei willkürlich festgesetzt worden und es liege kein einwandfreies Schätzungsverfahren vor, das schlüssig nachgeprüft werden könne.

(2) Auch der Sicherheitszuschlag für 2013 sei zu Unrecht erfolgt.

(3) Für 2014 sei ein Sicherheitszuschlag zu Unrecht erfolgt, willkürlich und unzulässig sei es, für Feststellungen im Prüfungsjahr 2012 einen Sicherheitszuschlag für 2014 zu verhängen. Feststellungen über Auswirkungen auf 2014 seien nicht getroffen worden.

3. Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 15. Juli 2016 (Zusammenfassung):

a. Die angeführten Mängel seien festgestellt worden.

b. In der Beschwerde würden diese Mängel mit Formulierungen abgetan wie

- „es gibt keinen Kassafehlbetrag“,
- „vollständig aufgeklärt“,
- „Aquirierungstätigkeiten und Werbemaßnahmen auch am Samstag und Sonntag durchgeführt“,
- „die irrtümlich verbuchten Betriebsausgaben sind von untergeordneter Bedeutung“,
- „Korrekturen erst später gebucht“,

- „stimmen tatsächlich vollständig überein“,
- „Sachverhalt dem Prüfer mitgeteilt“,
- „sind im Bagatellbereich“,
- „betrieblich von untergeordneter Bedeutung“,
- „richtig geführt“,
- „Feststellungen unrichtig“,
- „Bagatellbetrag behandelt“.

Tatsache sei, dass diese Mängel bestünden, dies sei bereits in den Fragen und Feststellungen zur BP ausführlich beschrieben und dem steuerlichen Vertreter übermittelt worden. Bei der Schlussbesprechung habe der steuerliche Vertreter keine Beweise vorlegen bzw keine Glaubhaftmachung geltend machen können. Auch der rechtsanwaltliche Vertreter habe in der Beschwerde keine neuen Sachverhalte oder Beweise vorgebracht.

Betreffend des Rechnungsprogrammes dürfe nochmals auf die übermittelten Fragen und Feststellungen verwiesen werden.

c. Der Sicherheitszuschlag sei aufgrund der oben angeführten Mängel berechnet worden.

Der anwaltliche Vertreter der Gesellschaft habe in der Beschwerde den letzten Punkt der Tz 1 vergessen, dass die Bf. die Verwaltung für die Firmen MPG und PI (mit) führe.

Der Aufwand für die Angestellten (die gesamten Bürokosten) sei(en) von der Bf. nicht weiterverrechnet worden. Daher sei vom Finanzamt rund ein Prozent des Jahresumsatzes als Sicherheitszuschlag für die angeführten Mängel berechnet worden. Wenn man eine Bewertung der angeführten Mängel vornehme, sei der Betrag der angeführten Mängel gleich dem verhängten Sicherheitszuschlag.

d. Zur verdeckten Ausschüttung beim Darlehen über 250.000,00 € habe man in der Beschwerde keine neuen Sachverhalte oder Beweise vorgebracht, daher sei den Ausführungen nichts hinzuzufügen.

e. Zum Darlehen über 750.000,00 € führe der steuerliche Vertreter in der Beschwerde aus, dass ein Darlehensvertrag vom öffentlichen Notar vorliege. **Tatsache sei, dass ein solcher Vertragsentwurf vorliege, aber von den Parteien und vom Notar nicht unterfertigt worden sei.** Somit sei kein neuer Sachverhalt vorgelegt worden und den obigen Ausführungen sei zu folgen.

f. Der anwaltliche Vertreter schreibe in der Beschwerde, dass auch der Bericht vom Steuerberater nicht unterschrieben worden sei. Anscheinend habe der steuerliche Vertreter dem anwaltlichen Vertreter nicht alle Unterlagen zur Verfügung gestellt. Die Niederschrift sei von der Steuerberatungskanzlei mittels Mail am 15. April 2016 um 10:38 unterschrieben dem Finanzamt übermittelt worden. Beantragt werde die Verhängung einer Ordnungsstrafe wegen beleidigender Schreibweise.

4. Mit Bescheiden vom 14. und 15. Februar 2017 wurde die Beschwerde gegen die Haftungsbescheide 2012 bis 2015, die Körperschaftsteuer 2012 bis 2014 und die Umsatzsteuer 2012 bis 2014 abgewiesen.

5. Die Begründung der Beschwerdevorentscheidung betreffend Körperschaftsteuer 2012 bis 2014 und Umsatzsteuer 2012 bis 2014 erging am 15. Februar 2017:

a. Die Anwendung des Sicherheitszuschlages gehöre zu den Elementen der Schätzung. Das trage dem Umstand Rechnung, dass es bei mangelhafter Buchführung (mangelhaften Aufzeichnungen) wahrscheinlich sei, dass nicht alle Geschäftsvorfälle zutreffend wiedergegeben worden seien (VwGH 28.10.2008, 2006/15/0361). Der Zuschlag stelle damit einen „Risikoausgleich“ für mögliche weitere Unvollständigkeiten in dem betreffenden Rechenwerk dar (VwGH 26.1.2012, 2009/15/0155). Die Höhe des jeweiligen Sicherheitszuschlages hänge davon ab, in welchem Ausmaß sich die angeführte allgemeine Annahme im konkreten Fall aufdränge. Sicherheitszuschläge könnten sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den festgestellten Einnahmenverkürzungen oder an den Umsätzen orientieren (VwGH 27.6.2012, 2012/13/0015).

b. Der Prüfer habe folgende Mängel bei Führung der Bücher festgestellt:

- Buchung unterschiedlicher Beträge 2012 im Kassabuch und in der EDV-Kassa und ein Kassafehlbetrag im Nachschauzeitraum.
- Die Buchungen „Bestandsveränderungen“ am Konto „fertige und unfertige Erzeugnisse“ hätten nicht vollständig aufgeklärt werden können.
- Buchung von Restaurantrechnungen am Konto Sozialaufwand obwohl die Konsumation am Samstag oder Sonntag erfolgt sei.
- Keine Zurverfügungstellung des Rechnungsprogramms betreffend Ausgangsrechnungen gemäß § 131 BAO.
- In den Betriebsausgaben „Telefon“, „Wohnungskosten“ und „Grundbesitzabgaben“ seien nichtbetriebliche Kosten verbucht.
- Das Debitorenkonto Kto Nr. 2 differiere mit dem von der Firma übermittelten Konto.
- Der im Umlaufbeschluss 2012 gewährte Kredit sei nicht fremdüblich.
- Eine Verrechnung der Verwaltungskosten für die Firmen MPG und PI sei nicht vorgenommen worden (der Aufwand für die Angestellten und die gesamten Bürokosten sei von der Bf. nicht weiterverrechnet worden).

c. Diese Mängel seien bereits in den Fragen und Feststellungen ausführlich beschrieben und dem steuerlichen Vertreter übermittelt worden. Bei der Schlussbesprechung habe der steuerliche Vertreter keine Beweise vorlegen oder die Glaubhaftmachung geltend machen können. Auch im Zuge des Beschwerdeverfahrens wäre es möglich gewesen, nachzuweisen, dass die erwähnten Mängel nicht bestehen. Da dies nicht nachgewiesen werden konnte, war ein Sicherheitszuschlag festzusetzen. Dieser sei der Höhe nach angemessen, da er aufgrund der angeführten Mängel berechnet worden sei. Führe man

eine Bewertung der Mängel durch, entspreche der Betrag der Mängel den verhängten Sicherheitszuschlägen.

6. Die abweisende Beschwerdeentscheidung für die Haftungsbescheide 2012 bis 2015 vom 15. Februar 2017 wurde wie folgt begründet:

a. Darlehen an den Gesellschafter-Geschäftsführer:

(1) Eine verdeckte Ausschüttung liege vor, wenn der Vorteil des Gesellschafters nicht zeitnah durch Erfassung einer realen Forderung ausgeglichen werde oder die GmbH keine durchsetzbare Forderung habe. Dies sei dann der Fall, wenn der Gesellschafter im Zeitpunkt des Geldflusses keine hinreichende Bonität aufweise und zudem keine hinreichende Sicherheit bestellt worden sei.

Die Bonität des Schuldners betreffe einerseits die Fähigkeit des Schuldners seine Schulden abzuzahlen und andererseits seine Zahlungswilligkeit.

(2) Im gegenständlichen Fall liege ein schriftlicher Umlaufbeschluss der Bf. vor, in welchem dem Geschäftsführer JP ein kontokorrentmäßig ausnutzbares Darlehen in Höhe von 250.000,00 € gewährt worden sei. Einen schriftlichen Darlehensvertrag gebe es nicht.

(3) Im Umlaufbeschluss vom 14. November 2011 sei festgehalten worden, dass die Ausnutzung des Darlehens vom Darlehensnehmer frei bestimmt werden könne. Das Darlehen müsse nach 10 Jahren getilgt werden, spätestens jedoch, wenn die Gesellschaft die Liquidität benötige. Sollte der Gesellschafter ausscheiden oder ein Insolvenzverfahren über sein Vermögen eröffnet werden, sei das Darlehen sofort fällig. Als Sicherheit für das Darlehen trete JP der Gesellschaft die Mietzahlungen von 1.300,00 € per Monat aus dem Beschluss aus dem Jahr 2006 ab (stille Zession). Auf Verlangen der Gesellschaft verpflichte sich JP eine eintragungsfähige Pfandurkunde für die vermietete Liegenschaft zu unterfertigen, aber nur dann, wenn er mit den Rückzahlungen im Rückstand sei.

(4) Mit Ergänzungersuchen vom 5. Dezember 2016 sei die Bf. ersucht worden, aufzuklären und durch geeignete Unterlagen nachzuweisen, ob der Rückforderungsanspruch verbucht worden sei, wie viel von dem kontokorrentmäßig ausnutzbaren Darlehen tatsächlich ausgenutzt worden sei, wie viel bereits zurückgezahlt worden sei und welche Rückzahlungsvereinbarungen getroffen worden seien. Die Bf. habe bis zum heutigen Tag auf dieses Ergänzungersuchen nicht reagiert, weshalb nach Aktenlage zu entscheiden sei.

(5) Die Darlehenszuweisung sei auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers erfolgt.

(6) Gehe man davon aus, dass JP das ganze Darlehen in Höhe von 250.000,00 € ausgenutzt habe, dann müsse er monatlich rund 2.083,00 € (ohne Zinsen) aufwenden, um das Darlehen nach 10 Jahren getilgt zu haben. Dies sei erheblich mehr als die Einnahmen durch die Mietzahlungen. Auch die Pensionseinkünfte von JP, welche er seit 1. August 2014 beziehe, könnten die Differenz nicht ausgleichen, weshalb nach Ansicht des Finanzamtes der Schuldner nicht fähig sei, seine Schulden zu bezahlen. Dies und

die Form der Besicherung des Darlehens halte keinem Fremdvergleich stand. Außerdem seien die Darlehensrückzahlungen lediglich mittels Umbuchungen vorgenommen worden.

(7) Es gebe weitere Indizien, die für eine verdeckte Ausschüttung sprächen, so die Tatsache dass

- eine Zinsvereinbarung fehle,
- ein Darlehensvertrag fehle,
- ein Kreditrahmen überschritten sei und
- eine Rückzahlungsvereinbarung fehle.

(8) Außerdem sei es auffällig, dass die hingegebenen Beträge einen wesentlichen Teil des Grund- oder Stammkapitals ausmachten und dass seit der Errichtung der Gesellschaft keine offenen Ausschüttungen vorgenommen worden seien.

(9) Aufgrund dieser Umstände gehe das Finanzamt bei der Darlehensgewährung der Bf. an JP vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung aus.

b. Darlehen an die PI:

(1) Es liege ein schriftlicher Umlaufbeschluss vom 22. Juli 2015 vor. In diesem stimme der Gesellschafter der Bf. (JP) der Kreditgewährung an die PI iHv 750.000,00 € zu. Mit der Erstellung des Kreditvertrages sei der Notar Dr. PE beauftragt worden.

(2) Dem Umlaufbeschluss sei ein Darlehensvertrag beigelegt und in diesem Vertrag sei der PI ein Darlehen in Höhe von 750.000,00 € gewährt worden. Die Dauer des Darlehens habe man mit 35 Jahren festgesetzt. Es sei eine monatliche Darlehensrate von 1.786,00 €, ein Zinssatz von 4% und ein Kündigungsrecht vereinbart worden. Auf eine Sicherstellung der Darlehensforderung oder eine Wertsicherung habe man ausdrücklich verzichtet. Der Vertrag sei von den Vertragsparteien nicht unterzeichnet worden.

(3) Da der Vertrag nicht unterschrieben worden sei, sei er nicht verbindlich. Er könne lediglich ein Indiz für den Willen der Parteien darstellen. Aber auch davon gehe das Finanzamt nicht aus, da in diesem Fall nicht verständlich wäre, warum der letzte Schritt der Unterfertigung zur Vertragsbindung nicht gemacht worden sei, wenn sich die Vertragsparteien über den Vertragsinhalt einig gewesen seien. Trotz der Aufforderung im Ergänzungersuchen vom 5. Dezember 2016 sei eine andere schriftliche Vereinbarung nicht vorgelegt worden.

Somit liege keine Vereinbarung über die Darlehensrückzahlung (Darlehensdauer, monatliche Rate, Rückzahlungstermin), über die Zinsfälligkeit, über Sicherheiten und über Kündigungsmöglichkeiten vor. Dies könne keinem Fremdvergleich standhalten. Einziger Grund für die Darlehensgewährung sei das Verwandtschaftsverhältnis der Gesellschaftergeschäftsführer der Vertragsparteien.

(4) Laut dem nicht unterzeichneten Darlehensvertrag sei der PI das Darlehen zum Zweck der Errichtung des ersten Wohnblocks auf den baurechtsgegenständlichen Grundstücken der KG S gegeben worden. Nicht die PI sei Eigentümer der Liegenschaft, sondern JP

und JRP. Für das bereits errichtete Wohngebäude durch die PI sei kein Baurecht und auch kein Vermerk betreffend eines Superädifikates im Grundbuch angemerkt worden. Daraus folge, dass die Eigentümer der Liegenschaft auch Eigentümer des Wohngebäudes seien. Aus diesem Sachverhalt ergebe sich, dass es für den Darlehensgeber keine Sicherstellung gebe.

(5) Die Zuwendung eines Vorteiles könne auch darin liegen, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt werde. Ein Naheverhältnis könne auch zu einer anderen Körperschaft bestehen, wenn der Alleingesellschafter der Körperschaft, die den Vorteil erhalte, zB der Sohn des Anteilsinhabers sei (VwGH 26.9.2000, 98/13/0216). Im gegenständlichen Fall könne das Naheverhältnis zwischen dem Gesellschaftergeschäftsführer der Bf. (JP) und dem Gesellschaftergeschäftsführer der PI (YP) nicht bestritten werden, da JP der Vater von YP sei.

(6) Aufgrund dieser Umstände gehe das Finanzamt von einer verdeckten Ausschüttung der Bf. an die PI aus, sodass die Kapitalertragsteuer zu Recht festgesetzt worden sei.

7. Mit Schreiben vom 14. März 2017 wurde ein Vorlageantrag betreffend Haftungsbescheide 2012 bis 2014 eingebbracht:

a. Nach dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung sei ein Sicherheitszuschlag verhängt und eine verdeckte Ausschüttung mit 25% KESt festgesetzt worden.

Der Sicherheitszuschlag sei nicht begründet und nicht angemessen.

b. Eine verdeckte Ausschüttung sei auch bezüglich eines Darlehens über 250.000,00 € festgestellt worden. An Sicherheiten dafür gebe es eine Zession von Mietzahlungen und eine Pfandurkunde. Das Darlehen sei fremdüblich, eine verdeckte Ausschüttung liege nicht vor. Die näheren Ausgestaltungen des Darlehens seien vom Steuerberater der Finanzbehörde gegenüber ausführlich dargelegt worden. Es sei sowohl ein Darlehensvertrag vorhanden als auch eine Rückzahlungsvereinbarung geschlossen worden.

Beweis: MK, HD und JP als Zeuge.

c. Auch bezüglich des Darlehensvertrages von 750.000,00 €, der von einem Notar errichtet worden sei, habe man eine verdeckte Ausschüttung angenommen, weil der Vertrag nicht unterschrieben sei.

Eine Vereinbarung über die Darlehensrückzahlung liege – entgegen dem Finanzamt – der belannten Behörde vor. Der Darlehensvertrag, der von einem Notar errichtet worden sei, halte jedenfalls einem Fremdvergleich stand. Der Darlehensvertrag als Konsensualvertrag sei rechtsgültig abgeschlossen und die Darlehenssumme zugezählt worden. Eine verdeckte Ausschüttung liege nicht vor. Die komplexen wirtschaftlichen Hintergründe des Rechtsgeschäftes würden vom Steuerberater MK in der Verhandlung vor dem BFG dargelegt werden.

Beweis: MK, JP und HD als Zeuge.

d. Beantragt werde, eine Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht anzuberaumen und die Zeugen JP, MK und HD zu laden und der Beschwerde stattzugeben.

8. Mit Schreiben vom 14. März 2017 wurde ein Vorlageantrag betreffend Körperschaftsteuerbescheide für 2012 bis 2014 eingebbracht:

a. Der Abweisung der Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 bis 2014 komme keine Berechtigung zu.

b. Als steuerliche Auswirkungen für die festgestellten Mängel seien Sicherheitszuschläge von 34.000,00 € (2012), 30.000,00 € (2013) und 24.000,00 € (2014) festgesetzt worden.

Gegen die Bf. sei seit 1. Dezember 2015 ein Bescheid über einen Prüfungsauftrag ergangen. Betreffend der Buchführungsmängel nach Tz 1 habe eine ausführliche Korrespondenz zwischen dem Steuerberater MK und dem Prüfer stattgefunden, wobei umfangreiche Unterlagen (Beilage 1-12) vorgelegt worden seien, die einen eigenen Aktenordner füllten. Alle festgestellten Mängel seien aufgeklärt worden. Für die Bf. sei es nicht nachvollziehbar, aus welchen Gründen der Abgabenbehörde zweimal dieselben Unterlagen vorzulegen wären. Die Beschwerdeführerin habe keine EDV-Kassa geführt und ein Kontoblatt betreffend der Buchungen vorgelegt. Ein Kassafehlbetrag sei nicht festgestellt worden, allerdings habe man einen fehlenden Beleg den Prüfern vorgelegt. Ein Kontoblatt betreffend Bestandsveränderungen sei vorgelegt und vollständig aufgeklärt worden, dass bestimmte Bauvorhaben vorgezogen worden seien. Die Bf. habe weiters die Ausgangsrechnungen vorgelegt und sei damit ihren Verpflichtungen nachgekommen. Auch das Debitorenkonto sei dem Prüfer vorgelegt worden und habe vollständig aufgeklärt werden können.

Es bestünden keine Mängel der Buchführung und es seien alle Unterlagen der Abgabenbehörde vorgelegt worden.

c. Selbst wenn Mängel vorliegen würden, sei ein Sicherheitszuschlag rechtswidrig. Die Voraussetzungen für einen Sicherheitszuschlag lägen nicht vor und die Beträge seien ohne Begründung festgesetzt worden. Es lägen keine Mängel vor, die geeignet seien, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

d. Das Schätzungsverfahren sei nicht einwandfrei abgeführt worden und es liege keine Begründung vor, die folgerichtig zu einer Höhe von beispielsweise 34.000,00 € führen könne. Es lägen umfangreiche Unterlagen vor, die die angeblichen Mängel aufklären und es werde aus diesen Gründen der Steuerberater MK als Zeuge beantragt.

Beweis: MK, HD und JP als Zeuge.

e. Beantragt werde, eine Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht anzuberaumen.

9. Mit Schreiben vom 14. März 2017 wurde ein Vorlageantrag betreffend Umsatzsteuer 2012 bis 2014 eingebbracht:

a. Der Abweisung der Bescheidbeschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide komme keine Berechtigung zu.

- b. Für die Umsatzsteuerbescheide sei entscheidungsgegenständlich der Bericht vom 20. April 2016 und die dort festgestellten Mängel. In der Bescheidbegründung sei angeführt worden, dass der steuerliche Vertreter bei der Schlussbesprechung keine Beweise vorgelegt oder Umstände glaubhaft gemacht habe. Auch im Zuge des Beschwerdeverfahrens seien die Umstände nicht aufgeklärt worden.
- c. Die Ausführungen der BP seien unrichtig. Es habe eine ausführliche Prüfung vor Ort stattgefunden und es sei eine umfangreiche Korrespondenz vorhanden. Über die benötigten Unterlagen gebe es einen Schriftverkehr zwischen dem Steuerberater und dem Prüfer HD. An zusätzlichen Unterlagen neben den relevanten steuerlichen Unterlagen seien die Beilagen 1-12 dem Prüfer vorgelegt worden, wobei der Umfang einen Aktenordner umfasse. Es sei unverständlich, warum derartige Unterlagen nochmals vorgelegt werden sollten.
- d. Wie der Prüfer zu Kassamängeln 2012 gelange sei unverständlich, da nur ein händisches Kassabuch geführt worden sei und ein EDV-Kassabuch gar nicht vorhanden gewesen sei. Das Kassabuch der Bf. sei mit dem Prüfer ausführlich besprochen worden und der Kassafehlbetrag habe sich als noch nicht gebuchte Belege herausgestellt. Der Steuerberater sei zur Verhandlung zu laden und werde dort die umfangreichen Unterlagen und Belege zur Verhandlung mitnehmen. **Die Abgabenbehörde erster Instanz zinge das BFG die detaillierten Prüfungsergebnisse nochmals nachzuvollziehen, obwohl alle Sachverhalte aufgeklärt seien.** Betreffend Bestandsveränderungen sei dem Prüfer mitgeteilt worden, dass die Bauvorhaben noch nicht fertig seien, weil andere Baustellen vorgezogen worden wären und man mit dem Kunden einen neuen Fertigstellungstermin vereinbart habe. Eine entsprechende Unterlage sei dem Prüfer als Beilage 8 in der Außenprüfung übergeben worden.
- e. Die Punkte der angeblich mangelhaften Buchführung würden vom Steuerberater in der mündlichen Verhandlung aufgeklärt. Mängel der Buchführung gebe es jedenfalls keine. Es lägen schon gar keine Mängel vor, die die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel ziehen könnten. Eine Schätzung sei keine Strafe, sondern diene der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen mit der größten Wahrscheinlichkeit. Die Höhe der Sicherheitszuschläge sei rein willkürlich festgelegt worden.
- f. Als Zeugen seien MK, HD und JP vorzuladen.
- g. Beantragt werde, eine Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht anzuberaumen.
10. Am 1. Juni 2017 wurden die Vorlageanträge dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung übermittelt:
- a. Der Prüfer habe unter anderem folgende Mängel bei der Führung der Bücher festgestellt:
- 2012 unterschiedliche Beträge in Kassabuch und EDV-Kassa gebucht.
 - Feststellung Kassafehlbetrag.

- Keine vollständige Aufklärung der Buchungen „Bestandsveränderungen“ am Konto „fertige und unfertige Erzeugnisse“.
- Keine Zurverfügungstellung des Rechnungsprogramms betreffend Ausgangsrechnungen.
- Keine Fremdüblichkeit des im Umlaufbeschluss 2012 gewährten Kredites.
- Keine Verrechnung von Verwaltungskosten für die Firmen MPG und PI.

b. Diese Mängel seien auch dem steuerlichen Vertreter übermittelt worden. Weder dieser, noch der Abgabepflichtige hätten bei der Schlussbesprechung oder während des Beschwerdeverfahrens Beweise dafür erbringen können, dass die Mängel nicht bestünden. Aus diesem Grund sei ein Sicherheitszuschlag festzusetzen gewesen, welcher vom Prüfer der Höhe nach angemessen festgesetzt worden sei.

c. Für das Darlehen an JP gebe es keinen schriftlichen Darlehensvertrag, nur einen Umlaufbeschluss. Auf das Ergänzungsersuchen vom 5. Dezember 2016 habe der Bf. nicht reagiert. Zur Besicherung des Darlehens trete JP Mietzahlungen ab. Eine eintragungsfähige Urkunde gebe es nicht. Sie solle erst auf Verlangen der Bf. erstellt werden und auch nur dann, wenn JP mit den Rückzahlungen im Rückstand sei. Wenn JP das gesamte Darlehen ausnutze, könnten die Mieteinnahmen und Pensionseinkünfte die monatliche Rückzahlung ohne Zinsen nicht decken. Daraus folge, dass JP nicht fähig sei, seine Schulden zu begleichen. Weitere Indizien, die für eine verdeckte Ausschüttung sprächen seien

- das Fehlen einer Zinsvereinbarung und
- das Fehlen einer Rückzahlungsvereinbarung.

d. Darlehen an die PI:

Für die Gewährung des Darlehens gebe es einen schriftlichen Umlaufbeschluss und einen durch einen Notar erstellten Kreditvertrag. Dieser Kreditvertrag sei jedoch von den Vertragsparteien nicht unterschrieben, weshalb er nicht verbindlich sei. Eine andere schriftliche Vereinbarung sei nicht vorgelegt worden. Somit liege keine Vereinbarung

- über die Darlehensrückzahlung,
- über die Zinsfälligkeit,
- über Sicherheiten und
- über Kündigungsmöglichkeiten vor.

Den einzigen Grund für die Gewährung des Darlehens sehe das Finanzamt im Verwandtschaftsverhältnis der Gesellschafter-Geschäftsführer der Vertragsparteien. Die Darlehensgewährung stelle somit eine verdeckte Ausschüttung dar.

B. Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt

1. Bezuglich der festgestellten Mängel ist von der Verbuchung der „Sozialaufwendungen“ und der „sonstigen Betriebsausgaben“ auszugehen. Zudem wurde ein Rechenprogramm für Ausgangsrechnungen nicht zur Verfügung gestellt. Die Verrechnung von

Verwaltungskosten an die Firmen MPG und PI ist nicht erfolgt und wurde der Höhe nach auch nicht von der BP beziffert. Die restlichen angeführten Mängel sind nicht ausreichend konkretisiert.

2. Mit Umlaufbeschluss vom 14. November wurde dem Gesellschaftergeschäftsführer JP ein Darlehen iHv 250.000,00 € zugesagt. Ein weiteres Darlehen wurde von der Bf. mit Umlaufbeschluss vom 22. Juli 2015 der Firma PI im Ausmaß von 750.000,00 € zugesagt.

C. Rechtslage

1. Nach § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, wenn sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.
2. Nach § 8 Abs 2 KStG ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt, entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Vorteilsgewährungen einer Körperschaft an Anteilseigner, die das Einkommen mindern und ihre Wurzeln in der Anteilseignerschaft haben.

D. Rechtliche Erwägungen zum festgestellten Sachverhalt

1. Aufhebung und Zurückverweisung:

a. Gemäß § 278 Abs 1 BAO kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Durch die Aufhebung der angefochtenen Bescheide tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an eine im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

Die bezeichnete Bestimmung stellt klar, dass das Verwaltungsgericht nicht jene Instanz sein soll (und sein kann), die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt, weil ansonsten (abgesehen von der Verkürzung des Instanzenzuges) das von der Abgabenbehörde erster Instanz durchzuführende Ermittlungsverfahren zur Gänze auf das Verwaltungsgericht verlagert werden könnte.

b. Im gegenständlichen Fall hat die Prüfung des vorgetragenen Sachverhaltes ergeben, dass die Sache nicht entscheidungsreif ist, weil entscheidungswesentliche Fragen noch

nicht beantwortet und maßgebliche Sachverhalte noch nicht festgestellt wurden (s. dazu ausführlich in der rechtlichen Würdigung):

Bezüglich der Sicherheitszuschläge wurde eine Reihe von Feststellungen im Gesamten für den Ansatz herangezogen, darunter (nach Ansicht der BP) privat veranlasste Ausgaben und nicht verrechnete Verwaltungskosten, die nicht einmal ziffernmäßig bestimmt wurden. Auch eine jahrgangsweise Aufgliederung erfolgte nicht.

Hinsichtlich der als verdeckte Ausschüttung angesehenen Darlehensverträge wurden in den Beschwerden beantragte Zeugeneinvernahmen nicht durchgeführt. Neueste RspR des VwGH zu Darlehensverträgen wurde erkennbar nicht in die Beurteilung miteinbezogen, sodass schon aus diesem Grund maßgebliche - darauf abstellende - Umstände nicht ermittelt werden konnten. Auf substantielle Argumente der Bf. ging das erstinstanzliche Verfahren ebenfalls nicht weiter ein. Zudem bestehen nicht aufgeklärte Differenzen hinsichtlich einzelner Sachverhalte (zB bezüglich der Frage, ob ein Darlehensvertrag zum Darlehen JP vorliegt oder nicht). Beim Darlehen an den Geschäftsführer JP wurde die Frage des Zuzählungszeitpunktes (2011 oder 2012) nicht erörtert. Die Ermittlungen zur Bonität von JP sind nicht ausreichend. Beim Darlehen PI fehlen ausreichende Ermittlungsergebnisse zur Frage der beim Darlehensgeber bestehenden Sicherheiten.

Aufgrund der von der Finanzbehörde durchzuführenden umfangreichen Ermittlungen, wäre die Ermittlung durch das Verwaltungsgericht selbst nicht im Sinne der Raschheit gelegen oder mit Kostenersparnis verbunden gewesen.

2. Zuschätzungen aufgrund von Buchhaltungsmängeln:

a. Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach § 184 Abs 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Gemäß § 184 Abs 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Verhängung eines Sicherheitszuschlages erfolgt, wenn davon auszugehen ist, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch **noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden**; dabei sind die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen. Auch mit Hilfe der Methode des Sicherheitszuschlages soll kein anderes Ergebnis erreicht werden als jenes, das der wahrscheinlichsten Bemessungsgrundlage nahekommt. Der Sicherheitszuschlag hat ebenso wie andere Schätzungskomponenten nicht Strafcharakter (kein „Strafzuschlag“). Seine Höhe hat sich daher **nach den Besonderheiten des**

Schätzungsfehler und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Minderungen des Ergebnisausweises, also nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen, **zu richten**. Selbst bei einer festgestellten Wareneinsatzverkürzung – die einen Sicherheitszuschlag rechtfertigen würde – **müssen von der Behörde Indizien dargetan werden, dass aufgrund der von der BP festgestellten Mängel ein Risiko für Umsatzverkürzungen bestanden hat**. Eine nicht auffindbare Rechnung, die aber erfasst und berücksichtigt wird, ist kein solches Indiz. **Zudem hat die Abgabenbehörde auf alle substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen und sich damit auseinanderzusetzen, auch wenn die Richtigkeit der Behauptungen erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss** (VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123). Äußert sich der Bf. dahingehend, dass es keine Buchhaltungsmängel gegeben habe und „Schwarzäufe“ lediglich bei einer Produktsorte vorgekommen seien (hier: Bier), sodass ein Sicherheitszuschlag für andere Produktsorten (hier: sonstige Getränke) nicht zulässig sei, beinhaltet das Nichteingehen auf diese Vorbringen einen wesentlichen Begründungsmangel (VwGH 26.2.2004, 2003/16/0366). Die **Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages für einen Bemessungszeitraum, in dem keine Mängel der Buchhaltung festgestellt wurden, mit dem Argument in anderen Berechnungszeiträumen seien solche Mängel gegeben gewesen, ist jedenfalls unzulässig**. Ebenso kann die Hinzurechnung von Sicherheitszuschlägen nicht auf erhebliche Mängel der Buchhaltung gestützt werden, wenn nicht klargestellt wird, um welche Mängel es sich dabei gehandelt hat und **ob sich diese Mängel auf die Höhe der zu erhebenden Steuer (hier: Getränkesteuer) ausgewirkt haben** (VwGH 21.1.2004, 2003/16/0024).

b. Damit hat der VwGH klargestellt, dass die Finanzverwaltung bezüglich der Zuschätzungen

- (1) die einzelnen vorgeworfenen Mängel im Blickpunkt haben,
- (2) den Zusammenhang zwischen den Mängeln und weiteren nicht aufgezeichneten Vorgängen und den damit verbundenen Umsatzverkürzungen herausarbeiten,
- (3) die Zuschätzungszeiträume mit den Mängelfeststellungszeiträumen in Korrelation bringen und
- (4) auf sämtliche substantiiert vorgetragenen Einwendungen eingehen muss.

c. Die von der Finanzverwaltung vorgenommenen Schätzungen erfüllen die bezeichneten VwGH-Kriterien nicht:

- Die Schätzungen stützen sich auf **Kassafehlbuchungen** 2012 und einen **Fehlbetrag** 2015 (betrifft nicht alle Zuschätzungsjahre); auf Buchungen **Bestandsveränderungen** (ohne Angabe von Jahren); auf ein nicht zur Verfügung gestelltes **Rechnungsprogramm** (ohne Angabe von Jahren) und auf ein nicht mit dem übermittelten Konto differierendes **Debitorenkonto** (ohne Angabe von Jahren).

Die Schätzungen stützen sich weiters auf

- **Aufwendungen**, die von der Betriebsprüfung nicht als Betriebsausgabe angesehen werden (Restaurantrechnungen; Telefonkosten, Wohnungskosten und Grundbesitzabgaben),

- **nicht verrechnete Verwaltungskosten** (für MPG und PI) und

- **Kredite, die dem Fremdvergleich nicht standhalten.**

(1) Klare Zuordnung des SZ zu den einzelnen Mängeln:

Zunächst ist festzuhalten, dass der Sicherheitszuschlag (SZ) beim gegenständlichen Beschwerdefall auf einem Sammelsurium verschiedenster **Feststellungen beruht, von denen zudem ein großer Teil für die Verhängung eines SZ gar nicht geeignet ist**: Wenn Aufwendungen verbucht werden, die nicht betrieblich veranlasst sind (was im Übrigen auch im Bericht nicht näher begründet wird, in der Niederschrift finden sich überhaupt nur Zahlen und keine Begründungen), so wäre eine **Stornierung dieser Aufwendungen** in der jeweils geltend gemachten Höhe, die sich wiederum nicht im Bericht und nur zum geringen Teil in der Fragen- und Feststellungsliste der BP findet (Restaurant, Telefon - keine Jahres- und Zahlenangabe; Wohnung und Grundbesitzabgaben - 2012 bis 2015 mit 7.249,71 €), angemessen gewesen.

Ein SZ wird nicht für verbuchte, jedoch unangemessene Aufwendungen verhängt. Dasselbe gilt für nicht verrechnete Verwaltungskosten, die ebenfalls in (notfalls) geschätzter Höhe als Ausgabenkürzungen (bzw als Einnahmen) anzusetzen gewesen wären (aber nicht als SZ). Bezuglich der verbuchten, aber nicht dem Fremdvergleich standhaltenden Kredite, könnte bestenfalls eine Kürzung von Aufwendungen, aber keine Verhängung eines SZ vorgenommen werden.

Damit verbleiben lediglich **Kassafehlbuchungen** (2012) und ein **Fehlbetrag** (2015), allenfalls **unrichtige Buchungen zu den Bestandsveränderungen** (laut Fragen- und Feststellungsliste der BP 2014/2015), **ein nicht wiedergegebenes Rechnungsprogramm** (laut Fragen- und Feststellungsliste der BP ab 2014) und **ein zum tatsächlichen Stand differierendes Debitorenkonto** (ab 2011).

Aus den Feststellungen der BP (und in der Folge) aus der BVE wird allerdings überhaupt nicht klar, wie sich die Sicherheitszuschläge der einzelnen Jahre auf die einzelnen Mängel verteilen, weil dazu offenkundig auch keine Feststellungen und Berechnungen angestellt wurden.

Damit ist aber schon der erste und wichtigste Grundsatz verletzt, dass sich die Höhe des Sicherheitszuschlages nach der Art der Mängel richten und dies im jeweiligen Ausmaß auch für den Steuerpflichtigen erkennbar sein muss.

Die Unklarheit resultiert daraus, dass die BP eine ganze Gruppe verschiedener Feststellungen – ohne näher auf einzelne davon einzugehen – unter den Begriff des Sicherheitszuschlages subsumiert und damit dessen Bestimmung verkannt hat. Eine der Grundbedingungen für den Sicherheitszuschlag ist, dass aus der Art der Mängel weitere nicht aufgezeichnete Vorgänge erschlossen werden können. Aus gebuchten, aber nicht

betrieblichen Aufwendungen kann ein derartiger Schluss nicht gezogen werden, dasselbe gilt für den Spezialfall nicht weiterverrechneter Verwaltungskosten und inwiefern nicht fremdübliche Kredite auf weitere nicht aufgezeichnete Vorgänge schließen lassen, ist für das BFG von vorneherein unerfindlich.

(2) Grund für weitere nicht aufgezeichnete Vorgänge:

Aber auch für die allenfalls verbleibenden Mängel wird nicht erklärt, aus welchen Gründen jeweils auf weitere nicht aufgezeichnete Vorgänge geschlossen werden kann. Aus einzelnen Fehlern bei Debitoren, Bestandsveränderungen, Kassafehlbuchungen in einem Jahr und einem Kassafehlbetrag in einem anderen Jahr, kann ein solcher Schluss noch nicht zwingend gezogen werden.

(3) Zuschätzung und Zeitraum:

Es fehlen auch klare Hinweise darauf, wie die Zuschätzungszeiträume 2012 bis 2014 mit der zeitlichen Verteilung der Mängel in Einklang gebracht wurden, da ein Teil der Mängel nur in zwei Zeiträumen oder gar nur in einem Zuschätzungszeitraum aufgetreten ist. Ein SZ in einem Bemessungszeitraum, in dem gar keine Mängel aufgetreten sind, ist nach der Rspr unzulässig. Es sind daher die aufgetretenen Mängel jahresweise mit den jeweiligen Zuschätzungen abzustimmen. Eine derartige Abstimmung ist unterblieben. So ist beispielsweise das Jahr 2013 bei den geschilderten verbleibenden Mängeln nicht erfasst; es erfolgte aber auch die Zuordnung der Mängel zu den anderen Jahren nicht in einer Weise, dass damit der jeweilige SZ plausibel erklärt werden kann.

(4) Eingehen auf vorgetragene Argumente:

Die Finanzbehörde ist auch auf die von der Bf. vorgetragenen substantiierten Argumente nicht eingegangen:

- In der Beschwerde vom 4. Juli 2016 gegen die Haftungsbescheide gibt die Bf. an, **man habe alle Geschäftsfälle aufgeklärt und ein Kassafehlbetrag sei nicht vorhanden, auch die Bestandsveränderungen seien schlüssig dargestellt worden**. Die formelle Ordnungsmäßigkeit und sachliche Richtigkeit der Buchhaltung sei nie bezweifelt worden und eine genaue Gewinnermittlung sei möglich. In der Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide gibt die Bf. an, **Kassabuch und EDV-Konto stimmten überein; bezüglich des „Rechenprogramms“ seien alle Rechnungsausdrucke zur Verfügung gestellt worden und eine digitale Weitergabe der Daten sei nach § 131 Abs 1 BAO in der damaligen Fassung nicht vorgesehen. Das Debitorenkonto stimme nach späteren Korrekturen nunmehr völlig überein, das Konto sei auch richtig geführt worden**.

- Trotz Vorliegen dieser Aussagen führt die BP in der Stellungnahme vom 15. Juli 2016 lediglich aus, es „sei Tatsache, dass die Mängel bestünden und auch bei der Schlussbesprechung habe der steuerliche Vertreter keine Beweise vorlegen können.“ Der Vertreter der Bf. habe vergessen, dass die Bürokosten für die MPG und die PI nicht

verrechnet wurden, daher sei vom Finanzamt ein Prozent des Umsatzes als SZ für die Mängel berechnet worden.

- In der Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 15. Februar 2017 wurde – nach erstmaliger Erwähnung einer mangelhaften Buchführung, die zu einem Risikoausgleich für weitere Unvollständigkeiten führen müsse – erklärt, dass auch im Beschwerdeverfahren nicht nachgewiesen worden sei, dass die Mängel nicht existierten.
- Im Vorlageantrag vom 14. März 2017 betreffend die Körperschaftsteuerbescheide wird ausgeführt, **es seien umfangreiche Unterlagen (Beilage 1-12) vorgelegt worden, die einen Aktenordner füllten, alle festgestellten Mängel seien aufgeklärt worden. Eine EDV-Kassa sei nicht geführt worden. Betreffend Bestandsveränderungen sei darüber aufgeklärt worden, dass bestimmte Bauvorhaben vorgezogen worden seien. Ausgangsrechnungen und Debitorenkonto seien vorgelegt worden. Mängel der Buchhaltung lägen nicht vor.** Im Vorlageantrag betreffend Umsatzsteuer wird ausgeführt, der Steuerberater sei zur Verhandlung zu laden und werde dort die umfangreichen Unterlagen und Belege zur Verhandlung mitnehmen. Die Abgabenbehörde erster Instanz zwinge das BFG die detaillierten Prüfungsergebnisse nochmals nachzuvollziehen, obwohl alle Sachverhalte aufgeklärt seien. Betreffend Bestandsveränderungen sei mitgeteilt worden, dass Bauvorhaben noch nicht fertig seien, weil andere Baustellen vorgezogen worden wären und man einen neuen Fertigstellungstermin vereinbart habe (Beilage 8 bei der Prüfung).

- In der Beschwerdevorlage vom 1. Juni 2017 wird wiederum auf die (bekannten) Mängel verwiesen und den Umstand, dass deren Nichtexistenz nicht beweisbar gewesen ist.

Die Finanzverwaltung geht damit weder in der Stellungnahme der BP oder in der BVE näher auf die Argumente der Beschwerde, noch in der Vorlage auf die Argumente des Vorlageantrags ein. Tatsächlich wurde nicht einmal der Umstand geklärt, ob eine EDV-Kassa bestanden hat oder nicht: Die Bf. behauptet, eine EDV-Kassa habe es gar nicht gegeben, die Finanzverwaltung will im Zusammenhang mit diesem Sachverhalt Mängel festgestellt haben.

Das BFG hält dazu fest, dass es Sache eines finanzbehördlichen Verfahrens wäre, derartige Sachverhalte so umfassend abzuklären, dass dafür „die detaillierten Prüfungsergebnisse“ nicht in einer mündlichen Verhandlung nachvollzogen werden müssen.

d. Zusammengefasst hat die Finanzverwaltung mit den bisher getätigten Ermittlungen nicht nachweisen können, dass die von der Rspr aufgestellten Voraussetzungen für einen Sicherheitszuschlag in allen Prüfungsjahren erfüllt sind:

Zu den angeführten Mängeln in der Ermittlung und Darstellung der Sachverhalte in Niederschrift und Bericht, kommt das Nichteingehen auf die Gegendarstellung der Bf. Wenn die BP dazu angibt, bei der Schlussbesprechung seien keine Beweise vorgelegt worden, so ist darauf zu verweisen, dass die Niederschrift vom 14. April 2016 nicht einmal Ausführungen zu den einzelnen dargestellten Punkten enthält, sondern

lediglich Zahlendarstellungen. In die Niederschrift wurden auch keinerlei Äußerungen der steuerlichen Vertretung anlässlich der Schlussbesprechung aufgenommen, wie dies eigentlich bei einem Verfahren, in dem sich die Parteien in einer abschließenden Besprechung äußern können, erwartet werden müsste.

Auch in späteren Verfahrensabschnitten des erstinstanzlichen Verfahrens ist die Finanzverwaltung nicht näher auf die Argumentationen der Bf. eingegangen. Im fortgesetzten Verfahren ist daher der steuerlichen Vertretung Gelegenheit zu geben, ihre Beweismittel nochmals zur Sprache zu bringen. Die vorgebrachten Argumente sind zu würdigen und gegebenenfalls zu entkräften. Sofern die Anträge auf Zeugeneinvernahme aufrecht bleiben, wird das Finanzamt jene Zeugen, die zu den maßgebenden Umständen substantielle Aussagen machen können, befragen müssen. Der Sinn einer Zeugenaussage des Betriebsprüfers erschließt sich dem BFG dabei nicht.

Eine allfällige Zurechnung eines SZ in einem Jahr wird von einer klaren Darlegung gestützt werden müssen, (1) welcher Mangel genau in welchem Jahr vorliegt, (2) welche betragsmäßigen Auswirkungen damit verbunden sind und (3) aus welchen Gründen die jeweiligen Mängel auf die Nichtaufzeichnung weiterer Vorgänge hinweisen.

Soweit Betriebsausgaben als privat veranlasst angesehen werden, ist dies nachvollziehbar (unter Würdigung der Argumente der Bf.) zu begründen und betragsmäßig festzulegen (allenfalls zu schätzen), ein Sicherheitszuschlag kommt für derartige Feststellungen nicht in Betracht.

3. Verdeckte Ausschüttung bei Darlehen:

a. (1) Fremdübliche Vertragsbedingungen:

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und deren Gesellschaftern werden an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Die Anforderungen an Verträge zwischen der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter müssen im Zeitpunkt des behaupteten Vertragsabschlusses vorliegen.

Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen wäre, ist eine Tatfrage und daher aufgrund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen. Die Behörde hat nach freier Überzeugung zu beurteilen, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind.

Werden keine schriftlichen Unterlagen über die Darlehensgewährung, die Verzinsung, die Rückzahlungsvereinbarung oder die Sicherheiten vorgelegt und beginnt die Rückzahlung erst drei Jahre nach Zuzählung, so kann die Behörde davon ausgehen, dass solche Bedingungen unter Fremden nicht üblich sind (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149).

(2) Darlehensverträge:

Die Darlehenshingabe selbst kann eine verdeckte Ausschüttung sein, wenn

- die Darlehensrückzahlung von vorneherein nicht gewollt ist (VwGH 5.10.1993, 93/14/0115), bereits bei Zuzählung praktisch unmöglich ist (VwGH 22.10.1991, 91/14/0020) oder
- die Körperschaft von Anfang an aufgrund bestimmter Umstände mit dem Ausfall der Forderung rechnen musste.

Folgenden Merkmalen kommt (nach Rz 721 KStR) bei der Darlehensgewährung eine Indizwirkung betreffend das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung zu:

- Keine feststehenden Zinsfälligkeit.
- Fehlende Sicherheiten.
- Kein bestimmter Kreditrahmen.
- Kreditgewährung bei schlechter wirtschaftlicher Situation der Körperschaft.
- Geringe oder langfristige (unter Fremden unübliche) Darlehenstilgungen.
- Die hingegebenen Beträge machen einen wesentlichen Teil des Grund- oder Stammkapitals aus.

Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse.

Nach VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208 **entspricht es der forensischen Erfahrung, dass beim völligen Fehlen von Kreditsicherheiten kein fremder Darlehensgeber zu Geldhingaben in der in Rede stehenden Höhe (hier: 12.000.000,00 S) bereit ist**, sodass der Schluss, es handle sich um keine ernst gemeinte Darlehensverpflichtung keinen Bedenken begegnet (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208; ebenso VwGH 4.3.2009, 2004/15/0135).

Nach der neueren Rspr zu Darlehenshingaben wurde die bisherige strengere Rspr des VwGH allerdings eingeschränkt: Wird über ein Verrechnungskonto ein Darlehen gewährt, das kontokorrentmäßig geführt und verzinst wird, ist **zu prüfen, ob die kontokorrentmäßige Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlich aufrechten Verbindlichkeit des Gesellschafters entspricht. Solange dies der Fall ist, führt auch der spätere Wegfall des Rückzahlungswillens des Gesellschafters oder die Verschlechterung seiner wirtschaftlichen Lage für sich genommen (ohne Verzicht) nicht zur Annahme einer verdeckten Ausschüttung**. Es bedarf eines durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Verhaltens der Gesellschaft, das zur Übertragung eines Vorteils aus ihrem Vermögen auf den Gesellschafter führt.

Mit dem Fehlen einer fremdüblichen Verzinsung wird zwar grundsätzlich das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung dargetan. **Zur Begründung des Standpunktes, die verdeckte Ausschüttung habe nicht in der Zinsdifferenz bestanden, sondern es sei dem Bf. auch auf Kosten des bestehenden Gesellschaftsvermögens das Kapital zugewendet worden, trage der Hinweis auf fehlende oder zu geringe Verzinsung für sich nichts bei. Das Fehlen von Vereinbarungen über den Rückzahlungszeitpunkt**

ermöglicht der Gesellschaft die jederzeitige Fälligstellung des Saldos und vermag eine Annahme der erwähnten Art ebenfalls nicht zu begründen. Dagegen ist der Gesichtspunkt des Fehlens von Sicherheiten im Hinblick auf die Frage, ob eine Rückzahlungsabsicht bestand, geeignet verdeckte Ausschüttungen in Form von Vermögensverschiebungen zu begründen. Dazu bedarf es einer **Auseinandersetzung mit der Bonität des Schuldners** (VwGH 28.4.2009, 2004/13/0059).

Nach VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003 – zum Fall von „Vorschüssen“ über ein Verrechnungskonto – habe der VwGH im Erkenntnis vom 26.4.2006, 2004/14/0066 ausgeführt, dass die in seiner Rspr für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen einer GmbH und seinem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer aufgestellten Kriterien ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung haben und in jenen Fällen zum Tragen kommen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. **In diesem Sinn komme selbst einer gegenüber dem Finanzamt im Nachhinein abgegebenen Erklärung, es sei – von vorneherein – eine Verbindlichkeit des Gesellschafters vorgelegen, die bis zu einem bestimmten Termin getilgt werden soll, entscheidende Indizwirkung zu.** Ob verdeckte Ausschüttungen anzunehmen sind, hängt nach der ständigen Rspr des VwGH vor allem von der Ernstlichkeit einer Rückzahlungsabsicht hinsichtlich der empfangenen Beträge ab; es ist zu prüfen, ob aus den Umständen geschlossen werden kann, dass die Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlich aufrechten Verbindlichkeit des Gesellschafters entspricht; sei das nicht der Fall liege eine verdeckte Ausschüttung vor. Ob eine solche Annahme berechtigt sei, hänge vom Gesamtbild der jeweils im Einzelfall gegebenen Verhältnisse ab.

Dass die Vereinbarung, das 1997 eingeräumte Darlehen längstens bis 2003 zurückzuzahlen auf das tatsächliche Fehlen einer ernsthaften Rückzahlungsabsicht der Gesellschafterin schließen lasse, zeigten die angefochtenen Bescheide nicht schlüssig auf. **Das Fehlen von Sicherheiten könne geeignet sei, die Ernsthaftigkeit der behaupteten Rückzahlungsabsicht zu verneinen; dazu hätte es aber einer Auseinandersetzung mit der behaupteten Bonität der Gesellschafterin bedurft.** Dazu durfte die Behörde die vorgelegte Bestätigung der Bank wie auch den Umstand der tatsächlichen Rückzahlung innerhalb des in den Umlaufbeschlüssen festgelegten Rückzahlungsrahmens bei der anzustellenden Gesamtbetrachtung nicht gänzlich außer Betracht lassen (VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003).

b. Darlehen an JP über 250.000,00 €:

(1) Die BP geht offensichtlich, auch wenn dies im Bericht nicht dezidiert ausgesprochen wird, nicht vom Mangel einzelner Voraussetzungen eines Darlehensvertrages, sondern davon aus, dass der Darlehensbetrag infolge mangelhafter Voraussetzungen von vorneherein uneinbringlich war und damit schon die Zuzählung des Darlehens nicht anzuerkennen ist (zu den beiden Alternativen VwGH 28.4.2009, 2004/13/0059). In diesem Fall wird nicht ein Teil der finanziellen Gestion (zB eine zu geringe Zinszahlung) als

verdeckte Ausschüttung angesehen (Hauptfall), sondern der gesamte Darlehensbetrag (Sonderfall).

(2) Aus den von der BP angeführten Umständen (Kreditrahmen um 60.000,00 € überschritten, Tilgung nach 10 Jahren, keine Zinsenverrechnung) kann noch nicht per se abgeleitet werden, dass die Darlehenshingabe selbst schon als verdeckte Ausschüttung zu werten ist. Die Nichtverrechnung von Zinsen trägt die Annahme einer Kapitalzuwendung für sich noch nicht (VwGH 28.4.2009, 2004/13/0059). Auch die Verpflichtung zur Rückzahlung nach 10 Jahren lässt nicht auf das Fehlen einer ernsthaften Rückzahlungsabsicht schließen (VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003).

Zu den entscheidenden Ermittlungspunkten erfolgen im **Bericht** nur spärliche Angaben der BP:

- Der Geschäftsführer beziehe nur Pensionseinkünfte und Mieteinkünfte und könne daher den Rückzahlungstermin nicht einhalten. Mit der Bonität des Geschäftsführers hätte sich die BP aber in umfassenderem Ausmaß beschäftigen müssen, indem dieser zu seinen finanziellen Möglichkeiten zu befragen gewesen wäre, da nicht auszuschließen ist, dass er die Rückzahlung aus anderen Quellen leisten kann.
- Die fehlenden Sicherheiten könnten nur „nach Eintreten gewisser Umstände“ geltend gemacht werden. Auch zu diesem Punkt gibt es keine weiteren Ermittlungen. Der Geschäftsführer wurde dazu nicht gehört, es gibt auch keine Angaben zu den tatsächlichen Rückzahlungen im Rückzahlungszeitraum (wie dies in VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003 gefordert wird).

In der **Beschwerde** wird auf den Fälligkeitstermin 14. November 2021, bezüglich der Sicherheiten auf eine Zession der Mietzahlungen und eine Pfandurkunde verwiesen. Das Darlehen erfülle den Fremdvergleich.

In der **Stellungnahme der BP** wird ausgeführt, dass keine neuen Beweise vorgebracht worden seien.

In der **BVE** wird hinsichtlich der Bonität des Schuldners auf das Vorliegen von Zahlungsfähigkeit und Zahlungswilligkeit verwiesen. Die Mietzahlungen werden mit 1.300,00 € pro Monat beziffert, eine Verpflichtung zur Unterzeichnung einer Pfandurkunde bestehe nur für den Fall eines Zahlungsrückstandes. Für eine Rückzahlung seien monatlich rd 2.083,00 € aufzuwenden, dies könne mit Miet- und Pensionszahlungen (ab August 2014) nicht geleistet werden. Auffällig sei auch, dass die Darlehensbeträge einen Teil des Stammkapitals ausmachten und bisher keine offenen Ausschüttungen vorgenommen worden seien.

Auf das Ergänzungsersuchen an die Bf. vom 5. Dezember 2016, betreffend Nachweis wieviel vom Darlehen ausgenutzt worden sei, wieviel zurückgezahlt worden sei und welche Rückzahlungsvereinbarungen getroffen worden seien, habe die Bf. nicht reagiert.

Im **Vorlageantrag** wird auf die schon erwähnten Sicherheiten (Mietzahlung, Pfandurkunde) verwiesen. Die nähere Ausgestaltung des Darlehens sei vom

Steuerberater der Finanzbehörde ausführlich dargelegt worden. Es sei auch ein Darlehensvertrag vorhanden.

(3) Zu den einzelnen Punkten wird zusammenfassend festgehalten:

Während in der BVE zur den Haftungsbescheiden das Vorliegen eines schriftlichen Darlehensvertrages verneint wird, gibt die Bf. im Vorlageantrag (erstmals) an, ein Darlehensvertrag sei vorhanden. Der im Vorlageantrag erwähnte **Darlehensvertrag** (davor wird das Darlehen mit dem Umlaufbeschluss begründet) **liegt dem BFG nicht vor**. Offensichtlich herrscht hinsichtlich dieses Umstandes schon grundsätzlich Dissens zwischen den Parteien.

Im Punkt Darlehen (an JP) sind sowohl die Ermittlungspflichten (der BP), als auch die Mitwirkungspflichten der Bf. nicht in ausreichendem Ausmaß erfüllt: Im Rahmen einer Bonitätsprüfung wäre der Gesellschaftergeschäftsführer zu befragen (gewesen): Es hätte eine umfassende Prüfung stattfinden müssen, ob der Geschäftsführer zur Rückzahlung der Darlehenssumme in der Lage ist, wobei sich diese Prüfung nicht nur auf eine oberflächliche Betrachtung der Miet- und Pensionseinnahmen beschränken kann. Zu ermitteln wäre, ob und mit welchen Mitteln die von der BP errechnete monatliche Quote von 2.083,00 € entrichtet werden kann (und soll) und in welcher Höhe bisherige Entrichtungen erfolgt sind. Diesbezüglich ist allerdings der BP beizupflichten, dass die Bf. (aufgrund des Ergänzungsersuchens) diese Informationen schon nach der BVE beibringen konnte, sodass insoweit auch eine mangelnde Mitwirkung der Bf. an der Aufklärung des Sachverhalts gegeben ist.

Die Bonität des Geschäftsführers muss so gestaltet sein, dass er zur Rückzahlung der Darlehenssumme in der Lage ist. Soweit dabei von der Bf. Zeugenaussagen beantragt werden, sind diese im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens aufzunehmen, sofern der Zeuge etwas Substanzielles zur Bonitätsfrage beitragen kann, was von der Finanzverwaltung zu beurteilen ist.

Hinzuzufügen ist, dass der Umlaufbeschluss vom 14. November 2011 stammt. Die Bf. bilanziert nach Kalenderjahren. Bei Zuzählung der Darlehenssumme zur Gänze (genauere Angaben sind der Niederschrift und dem Bericht nicht zu entnehmen) im Jahr 2011 könnte auch die verdeckte Ausschüttung – sofern von einer Kapitalübertragung an den Gesellschafter von vorneherein ausgegangen wird – nur im Jahr 2011 stattgefunden haben. Die Zurechnung erfolgte aber im Jahr 2012. Auch bei ratenweiser Zuzählung wäre das jeweilige Jahr zu beachten.

c. Darlehen der Bf. an die Firma PI über 750.000,00 €:

(1) Auch bei diesem Darlehen geht die BP offenkundig von einer von vorneherein ungültigen Darlehenshingabe aus.

(2) Im **Bericht** wird auf die Zuzählung einer Darlehenssumme per Umlaufbeschluss verwiesen. Zudem gebe es einen Darlehensvertrag mit monatlichen Raten und vier Prozent Verzinsung. Die Sicherung bestehe in einer sofortigen Vollstreckbarkeit, eine

Sicherstellung (Pfandrechte, Bürgschaften, Wertsicherung) gebe es nicht. Aufgrund des nichtunterschriebenen Darlehensvertrages seien weder Rückzahlungen, noch Zinsfälligkeit oder Rückzahlungstermine als vereinbart anzusehen. Zudem seien JP und JRP Eigentümer des Wohngebäudes und die Firma PI habe kein Baurecht oder Superädifikat angemeldet, sodass der Darlehensgeber keinerlei Sicherstellung habe. Es liege daher kein „ernstgemeinter“ Darlehensvertrag vor.

In der **Beschwerde** wird dazu ausgeführt, der notariell gefertigte Darlehensvertrag halte jedem Fremdvergleich stand. Die Abgabenbehörde müsse nachweisen, dass der Zufluss aufgrund des Gesellschafterverhältnisses erfolgt sei, zudem habe man den Betrag unstrittigerweise zugezählt.

In der **BVE** wird zu den Konditionen des Darlehensvertrages ausgeführt, die Dauer sei mit 35 Jahren festgesetzt worden, mit monatlichen Raten von 1.786,00 € und einem Zinssatz von 4%, ohne Sicherstellung oder Wertsicherung. Da der Vertrag nicht unterschrieben sei, könne er nicht als verbindlich angesehen werden und stelle auch kein Indiz für den Willen der Parteien dar. Trotz Aufforderung vom 5. Dezember 2016 sei auch keine andere Vereinbarung vorgelegt worden. Grund für die Darlehensgewährung sei das Verwandtschaftsverhältnis der Gesellschaftergeschäftsführer. Nicht PI sei Eigentümer des mit dem Darlehen errichteten Wohnblocks, sondern JP und JRP.

Im **Vorlageantrag** wird darauf verwiesen, eine Vereinbarung über die Darlehensrückzahlung liege – entgegen dem Finanzamt – der Behörde vor. Der Darlehensvertrag sei als Konsensualvertrag rechtsgültig abgeschlossen und die Darlehenssumme zugezählt. Die komplexen wirtschaftlichen Hintergründe des Rechtsgeschäftes stelle der Steuerberater MK in der Verhandlung vor dem BFG dar.

(3) Zunächst ist wiederum darauf zu verweisen, dass die Bf. im Verfahren eine Mitwirkungsverpflichtung trifft, die maßgeblichen Sachverhalte (schon) im (erstinstanzlichen) Verfahren aufzuklären. Im vorliegenden Fall liegen wesentliche Umstände der Darlehensvereinbarung noch nicht vor, sodass eine Beurteilung, ob eine verdeckte Ausschüttung an Gesellschafter oder dem Gesellschafter Nahestehende vorliegt, vorerst mit den bisherigen Ermittlungsergebnissen nicht getroffen werden kann.

Wenn die Bf. gleich mehrfach (in der Beschwerde und im Vorlageantrag) auf die konkreten Vorhaltungen der Finanzbehörde (wonach die Darlehensnehmerin gar nicht Eigentümerin des Wohnblocks sei, der mit dem Darlehen errichtet wurde) nicht reagiert und in der Folge die „wirtschaftlichen Hintergründe“ erst in der Senatssitzung mit Beweisanboten zu Zeugeneinvernahmen erklären will, ist ihr entgegenzuhalten, dass das finanzgerichtliche Verfahren nicht zur „Mentalreservation“ des Vortrags maßgeblicher Umstände führen kann, die im Vorfeld auf konkrete Vorhaltungen der Finanzbehörde nicht aufgeklärt werden. Vielmehr sind von der Bf. jene Umstände schon im finanzbehördlichen Verfahren bekannt zu geben, die ihrer Rechtsmeinung zum Durchbruch verhelfen können. Dies auch ungeachtet der aus der Sicht des BFG mangelhaften Niederschrift zur Schlussbesprechung, die keinerlei Ausführungen zu den Zurechnungen und Darstellungen

der Bf. enthält. Die Bf. hatte ausreichend Gelegenheit, in der Beschwerde und im Vorlageantrag darzustellen, inwiefern die Darlehensvergabe den Voraussetzungen der in den obigen Abschnitten angeführten Rechtsprechung des VwGH entsprochen hat, ob die Darlehensnehmerin tatsächlich kein Eigentumsrecht bezüglich des errichteten Wohnblocks hat und welche Sicherheiten der Darlehensgeber (die Bf.) tatsächlich vorweisen kann. Alle diese Umstände werden im fortgesetzten Verfahren zu klären sein.

d. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass von Beginn des Verfahrens an beantragte Zeugen einzuvernehmen sind, sofern sie tatsächlich Aussagen zu strittigen Fragen machen und die Behörde einen Ablehnungsgrund nach § 183 Abs 3 BAO nicht ins Treffen führen kann, weil Rechtswidrigkeit des Verfahrens vorliegt, wenn ein aus guten Gründen beantragter inländischer Zeuge nicht befragt wird (Laudacher, Aspekte der Verfahrensverzögerung durch den Berufungswerber, UFSaktuell 2004, 15 mit Verweis auf VwGH 23.4.2002, 98/14/0173 in Rn 33). Die Anträge auf Zeugeneinvernahme bezüglich der beiden strittigen Darlehensverträge sind bereits in den Beschwerdeschriften enthalten, sodass die Behörde darüber vor Abschluss des weiteren erstinstanzlichen Verfahrens eine Entscheidung treffen musste. Es wurden in der Folge aber weder Gründe für die Ablehnung der Zeugeneinvernahme genannt, noch wurden diese durchgeführt, sodass auch in diesem Punkt ein Ermittlungsmangel des erstinstanzlichen Verfahrens besteht.

4. Zusammenfassung:

(1) Sicherheitszuschläge:

Bezüglich der Sicherheitszuschläge ist einerseits eine klare Abgrenzung jener Mängel vorzunehmen, die überhaupt für einen Sicherheitszuschlag in Betracht kommen und von denen auf weitere nicht aufgezeichnete Vorgänge geschlossen werden kann. Andererseits ist unter Mitwirkung der Bf. zu untersuchen, welche Mängel aufgeklärt werden können. Die Bemessung des Sicherheitszuschlages hat sich betragsmäßig an der Schwere der Mängel zu orientieren. Sind die Mängel nur geringfügig, hat ein Sicherheitszuschlag zu unterbleiben.

(2) Darlehen:

A. Die neuere Rspr des VwGH zu Darlehensverträgen (insbesondere bei Gesellschafterkonten) muss in die Beurteilung miteinbezogen werden, weil davon wiederum abhängig ist, welche Umstände die Anerkennung einer am Verrechnungskonto durchgeführten Darlehensvereinbarung ausschließen (oder zulassen).

B. Differierende Darstellungen des Sachverhalts sind aufzuklären: So hält beispielsweise die abweisende BVE vom 15. Februar 2017 fest, „**einen schriftlichen Darlehensvertrag** (bezüglich des Darlehens an JP) **gibt es nicht.**“ Dagegen wird im Vorlageantrag zu den Haftungsbescheiden vom 14. März 2017 ausgeführt, das Darlehen von 250.000,00 € ist fremdüblich und es „**ist ein Darlehensvertrag vorhanden** und eine Rückzahlungsvereinbarung geschlossen.“

C. Bei den Darlehensvergaben ist die Gesamtgestaltung entscheidend, die in beiden Fällen der gegenständlichen Darlehensvergabe aufgrund fehlender grundsätzlicher Informationen noch nicht beurteilt werden kann.

- Die Rspr des VwGH stellt bei Beurteilung des Vorliegens verdeckter Ausschüttungen bezüglich einer Gestaltung über das Verrechnungskonto (Darlehen über 250.000,00 €) darauf ab, ob eine tatsächliche Rückzahlungsverpflichtung besteht und die Vereinbarung einem Fremdvergleich standhält (VwGH 4.3.2009, 2004/15/0135). Zentraler Punkt beim Fremdvergleich sind die dem Darlehensgeber zur Verfügung stehenden Sicherheiten und die „Bonität“ des Schuldners. Zu beiden Fragen liegen bisher nur geringfügige Informationen vor.

- Zur Frage der Mündlichkeit der Darlehensvereinbarung (Darlehen über 750.000,00 €) hat die Bf. ausgeführt, dass ein Konsensualvertrag vorliegt, der auch im Steuerrecht gelten muss und damit indirekt bestätigt, dass kein unterschriebener Darlehensvertrag gegeben ist. Damit unterliegt dieser Vertrag einer noch strengeren Überprüfung seiner Voraussetzungen.

Nach dem Urteil des FG Niedersachsen vom 28.6.2005, Az 13 K 327/04 ist bei Darlehensverträgen zwischen nahen Angehörigen die Fremdüblichkeit grundsätzlich anhand der Vereinbarung über Laufzeit und Rückzahlbarkeit des Darlehens, der regelmäßigen Entrichtung der Zinsen sowie der gestellten Sicherheiten zu überprüfen (mit Verweis auf BFH 15.4.1999, IV R 60/98). **Zwar ist es durchaus möglich auch mündliche Verträge zu schließen, doch bestehen in diesen Fällen häufig Unklarheiten über den Vertragsinhalt, auf den sich fremde Dritte regelmäßig nicht einlassen würden** (so wurden hier in den ersten Jahren keine Zinszahlungen geleistet). Die fehlende Besicherung der Darlehen ist als nicht fremdüblich anzusehen. **Nach ständiger Rspr des BFH bedürfen langfristige Ausleihungen – zu denen jedenfalls Darlehen mit einer Laufzeit von mehr als vier Jahren zu rechnen sind – auch bei günstigen Vermögensverhältnissen des Darlehensnehmers im Zeitpunkt der Kreditgewährung grundsätzlich einer werthaltigen und den Kapitalstamm umfassenden verkehrsüblichen Besicherung.** Eine fehlende verkehrsübliche Besicherung ist ein Indiz gegen die Fremdüblichkeit. Auch Vereinbarungen über die Tilgung der Darlehen sind nicht fremdüblich, wenn keine regelmäßigen Tilgungen geleistet werden, eine solche Regelung würde ein fremder Darlehensgeber nicht abschließen.

Nach dieser Rspr, die im Übrigen mit der Rspr des VwGH kompatibel ist, **kommt es bei einem nur mündlich abgeschlossenen Vertrag – ein solcher liegt nach Ansicht beider Parteien aufgrund des nicht unterschriebenen Darlehensvertrages vor – wesentlich auf die gesamte Ausgestaltung, die Art der Erfüllung der Vereinbarungen (insbesondere der Rückzahlungs- und Zinsenvereinbarung) und die Sicherstellung an.** Diese Fragen werden von der Finanzbehörde zu klären sein, bevor eine Beurteilung der Fremdüblichkeit der Darlehensvereinbarung vorgenommen werden kann. Allfällige Unklarheiten der mündlichen Vereinbarung gehen zu Lasten der Bf.

Diesbezüglich ist auch die Mitwirkungsverpflichtung der Bf. – allenfalls unter Vornahme von beantragten Zeugenbefragungen, sofern diese aufrechterhalten werden – einzufordern. Dazu sind von der Bf. die Themen der Zeugenbefragung (je Zeuge) anzugeben.

Die beantragte mündliche Verhandlung war nicht durchzuführen, weil nach § 274 Abs 3 BAO bei Aufhebung und Zurückverweisung der Sache von der mündlichen Verhandlung abgesehen werden kann.

Aus den obbezeichneten Gründen erfolgte eine Aufhebung und Zurückverweisung der Sache.

E. Zulassung zur Revision:

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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 gegenständlichen Fall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da Sachverhaltsfragen strittig sind (Aufwandsverteilung, Bonität von Schuldern).

Linz, am 24. Jänner 2018