

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R. in der Beschwerdesache GmbH, vertreten durch Wals Treuhand Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH, Lagerhausstraße 24, 5071 Wals-Siezenheim, über die Beschwerden vom 23.12.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Salzburg-Land vom 23.11.2016 betreffend Kapitalertragsteuer 2013 und vom 24.11.2016 betreffend Körperschaftsteuer 2013 bis 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden vom 23.12.2016 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

### Entscheidungsgründe

#### I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine GmbH mit dem Geschäftszweig Bauträger (Bf). Gesellschafterinnen der Bf sind die B GmbH (99% Beteiligung, kurz: B GmbH) und die B1 GmbH (1% Beteiligung an der Bf, kurz: B 1 GmbH).

Mit Prüfungsauftrag vom 07.06.2015 wurde bei der Bf eine Betriebsprüfung betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2012 bis 2014 sowie eine Nachschau betreffend Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2015 und 2016 durchgeführt.

Im BP-Bericht vom 24.11.2016 wurden unter anderem folgende noch in Streit stehende Feststellungen getroffen:

- Mit Generalversammlungsbeschluss vom 09.12.2013 wurde die Auflösung der Bf beschlossen, die diesbezügliche Eintragung im Firmenbuch erfolgte am 21.12.2013.

- Die Bf hat nach Abrechnung sämtlicher Bauvorhaben im Jahr 2013 de facto keine operativen Tätigkeiten mehr ausgeführt.
- Die Erlöse des Jahres 2014 resultierten lediglich aus der Auflösung einer Rückstellung iHv € 50.000,00.
- Im Zeitraum 09.12.2013 (Liquidationsbeschluss) bis zum Beginn der Betriebsprüfung im Juni 2016 konnte keinerlei operative Tätigkeit der Gesellschaft festgestellt werden, es wurden jedoch Abwicklungsvorgänge eingeleitet.
- Mit 01.03.2014 wurde ein Bankkonto der Salzburger Sparkasse KtoNr. x mit einem Kontostand von € 24.254,33 von der Bf an die 99% Gesellschafterin B GmbH übertragen.
- Im Jahr 2014 wurden mit Umlaufbeschluss der Bf insgesamt € 360.000,00 nach dem Beteiligungsverhältnis 99:1 an die B GmbH bzw. an die B 1 GmbH i.L. ausgeschüttet. Für die Ausschüttungen wurde jeweils gem. § 10 KStG die Beteiligungsbefreiung in Anspruch genommen.
- Im Geschäftsjahr 2013 wurden von der Bf Zahlungen iHv € 53.275,49 für die B 1 GmbH ohne Rechtsgrund übernommen. Diese Forderung wurde bis 2015 nicht beglichen, obwohl im gleichen Zeitraum weitere Gläubiger bedient wurden. Es wurden keine Vereinbarungen über die Rückzahlung getroffen. Es wurden von Seiten der Bf nicht versucht die Forderung einzutreiben. Mit 31.12.2015 wurde von der Bf auf diese Forderung verzichtet und diese iHv € 53.275,49 abgeschrieben.
- Mit Beschluss der Generalversammlung vom 27.07.2016 wurde die Liquidation der Bf aufgehoben und die Fortsetzung der Gesellschaft beschlossen.
- Mit Datum 09.06.2016 wurde die steuerliche Vertretung mittels Vorhalt durch die Betriebsprüfung über die steuerlichen Konsequenzen der Liquidation informiert. Nach Ansicht der Betriebsprüfung hatte der nunmehrige Fortsetzungsbeschluss vom 27.07.2016 nur den Zweck, diese zu vermeiden, das heißt, die Aufgabe der Liquidationsabsicht im Juli 2016 erfolgte aus steuerrechtlichen Überlegungen, und wird schon allein deshalb von der Betriebsprüfung nicht anerkannt. Hierfür spricht auch ein von der steuerlichen Vertretung mit 12.05.2016 an die Finanzbehörde gerichtetes Schreiben. Dort steht geschrieben: „Sollten sie noch Informationen benötigen, bitten wir sie uns zu kontaktieren, da unsere Mandantin die Liquidation der GmbH in naher Zukunft abschließen möchte.“.

Die Betriebsprüfung setzte somit den Beginn des Besteuerungszeitraumes mit 01.01.2013 und stellte diese in der Folge die Jahre 2013 bis 2015 einheitlich als Liquidationszeitraum fest.

Folgende Ausschüttungen bzw. ausschüttungsgleichen Beträge wurden von der Betriebsprüfung als Vorauszahlung auf den Liquidationsgewinn qualifiziert und in der Folge beim Empfänger nicht gem. § 10 KStG vom Steuerabzug befreit:

[...]

Die Ausschüttungen an die B GmbH (Beteiligung 99%) verblieben ohne KESt-Abzug und wurden der Besteuerung in der Jahresveranlagung dieser Firma unterzogen.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung erfüllten die von der Bf übernommenen Zahlungen iHv € 53.275,49 (Forderungsverzicht) für die B 1 GmbH den Tatbestand einer verdeckten Ausschüttung im Jahr 2013, sodass der Aufwand bei der Bf zu neutralisieren und wie eine Ausschüttung an den Gesellschafter zu behandeln war (Liquidationsvorab).

Für die Ausschüttung an die B 1 GmbH, die mit weniger als einem Zehntel am Stammkapital der Bf beteiligt war, wurde der Bf mit Haftungsbescheid vom 23.11.2016 die KESt iHv € 13.318,85 vorgeschrieben (KESt-Bescheid betreffend Ausschüttung € 3.600,00 nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens).

Am 24.11.2016 erließ die Behörde den Körperschaftsteuerbescheid 2013 bis 2015.

Gegen den **Haftungsbescheid** vom 23.11.2016 legte der Bf am 23.12.2016 das Rechtsmittel der **Beschwerde** ein und führte dazu begründend aus:

Die Bf hat Zahlungen für die B 1 GmbH geleistet und dadurch eine Verrechnungsforderung aufgebaut. Lt. Betriebsprüfung wurden im vorliegenden Fall keine Vereinbarungen über die Rückzahlung getroffen. Aufgrund des Fehlens schriftlicher Vereinbarungen kommt die Betriebsprüfung zur Ansicht, dass die Zahlungen den Tatbestand einer verdeckten Ausschüttung im Jahr 2013 erfüllen, da schon das Übernehmen von Zahlungen für nahestehende Betriebe ohne entsprechende Zahlungspläne einen ausschüttungsgleichen Tatbestand erfüllt. Aufgrund welcher tiefergehenden Erhebungen die Abgabenbehörde zu diesem Schluss kommt, ist den Ausführungen zu Tz 2 des Betriebsprüfungsberichtes nicht zu entnehmen.

Lt. ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedarf es für die Qualifikation von Gesellschafterverrechnungen als verdeckte Ausschüttung ausdrücklicher Feststellungen, dass eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto ausgewiesenen Beträge nicht vorgesehen war.

Im gegenständlichen Fall ist festzuhalten, dass bei Leistung der Beträge, welche zu einem Verrechnungssaldo geführt haben, die Rückführung vereinbart und gewollt war. Das Fehlen schriftlicher Vereinbarungen hierzu kann nicht zu verdeckten Ausschüttungen führen (siehe VwGH 21.10.2015, 2011/13/0096 und 22.05.2014, 2011/15/0003 und 2011/15/0004).

Nach den vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung aufgestellten Kriterien liegt daher bei unserer Mandantin eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht vor.

Gegen den **Körperschaftsteuerbescheid** vom 24.11.2016 wurde ebenfalls am 23.12.2016 **Beschwerde** mit der Begründung erhoben, dass für die Durchführung einer Liquidationsbesteuerung für den Zeitraum 2013 bis 2015 keine Rechtsgrundlage vorhanden wäre:

„Der Liquidationsbeschluss ist erst mit 21.12.2013 im Firmenbuch eingetragen worden. Aufgrund der Weihnachtsfeiertage hat sohin 2013 eine Liquidation nicht begonnen. Aufgrund eines nunmehr hervorgekommenen Schreibens der Bf an den ehemaligen Steuerberater vom 06.05.2014 geht klar hervor, dass die Liquidation nicht auf den Weg gebracht wurde. In diesem Schreiben forderte die Bf den ehemaligen Steuerberater auf, die Liquidation der Bf vorzunehmen. In weiterer Folge lag keine ernsthafte Abwicklung des Unternehmens vor. Im Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, herausgegeben von Michael Lang, Josef Schuch und Claus Staringer, wird in RZ 43 zu § 19 hierzu ausgeführt, dass in diesem Falle § 19 grundsätzlich nicht anwendbar ist und eine Verpflichtung zur jährlichen Veranlagung besteht.

Selbst wenn diese Rechtsmeinung nicht zutreffend wäre, ist doch auf § 19 RZ 50 des oa Kommentars zu verweisen. Nach dieser Kommentarstelle beginnt der Liquidationsbesteuerungszeitraum erst mit Beginn jenes Wirtschaftsjahres zu laufen, in welchem mit der tatsächlichen Abwicklung auch begonnen worden ist. In solchen Fällen ist somit ein verzögerter Eintritt der steuerlichen Liquidationsgrundsätze möglich. Die Gewinnausschüttung lt. Umlaufbeschluss vom 02.02.2015 iHv € 360.000,00 ist daher (mit Ausnahme bei der B GmbH mit 1% Beteiligung, Anmerkung BFG, gemeint wohl B1 GmbH) als steuerfreier Beteiligungsertrag zu qualifizieren.

Auch die Verwaltungsgerichtshofentscheidung vom 18.12.2002, 98/13/0064, hat sehr wohl Einfluss auf das gegenständliche Verfahren. Auf Seite 6 Abs. 2 ist den Ausführungen der Entscheidung eindeutig zu entnehmen, dass eine Liquidationsbesteuerung nach erfolgtem Liquidationsabbruch rechtswidrig ist.

Aus dem notariellen Protokoll vom 27.07.2016 des Notars Mag. E ist ersichtlich, dass mit der Verteilung des Vermögens bei Beschlussfassung über die Aufhebung der Liquidation und Fortsetzung der Gesellschaft noch nicht begonnen wurde. Diese Ausführungen in einem notariellen Protokoll haben auch gegenüber der Abgabenbehörde Bestandskraft. Dies auch iZm dem Umstand, dass iHv € 360.000,00 eine eindeutige Gewinnausschüttung und somit bei der empfangenden Hauptgesellschafterin ein steuerfreier Beteiligungsertrag vorgelegen hat.

Herr D hat im März 2012 (und dies ist unter der Steuernummer von D bei der Abgabenbehörde aktenkundig) eine größere Liegenschaft in Y erworben, welche im Sinne eines Bauträgers verbaut werden soll. Hier gab es bereits im Vorsommer 2016 Überlegungen, in welcher Rechtsform letzten Endes die Verwirklichung dieses

Bauvorhabens stattfinden könnte. Nach mehreren Gesprächen, auch mit anderen Steuerberatern als Experten, wurde der Entschluss gefasst, dass die Bf in die Verwertung dieser Liegenschaft in Y mit der Bezeichnung K eingebunden werden soll. Aus diesem Grund musste der oa Beschluss durch den Notar gefasst werden. Hierin liegen allein wirtschaftliche Gründe, sodass von einem Missbrauch keine Rede sein kann. Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass eine Veranlagung auf Basis der eingereichten Körperschaftsteuererklärungen für die einzelnen Jahre 2013, 2014 und 2015 geboten ist.“

Gleichzeitig wurde auf die Ausfertigungen der Beschwerdevorentscheidungen gem. § 262 Abs. 2 lit. a BAO verzichtet und die Vorlage der gegenständlichen Beschwerden gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2013 bis 2015 vom 24.11.2016 und Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2013 vom 23.11.2016 an das zuständige Bundesfinanzgericht beantragt. Gleichzeitig stellte die Bf den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Am 30.10.2019 wurde das Finanzamt seitens des BFG beauftragt, die Bonität der B 1 GmbH im Jahr 2013 zu beurteilen.

Am 04.12.2019 fand eine Besprechung mit der steuerlichen Vertretung der Bf statt, in der die Bf unter anderem das von ihr in der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2013 bis 2015 zitierte Schreiben vom 06.05.2014 vorlegte. Es handelte sich dabei um einen Schriftsatz des Herrn D an seine damalige steuerliche Vertretung vom 06.05.2014, in dem er wiederholt und eindringlich die Fertigstellung von Unterlagen im Hinblick auf die anstehende Liquidation einfordert. Herr D brachte darin weiters seinen Unmut darüber zum Ausdruck, die Liquidation der GmbH nicht intensiv genug anzugehen bzw. voranzutreiben und kündigte deshalb der steuerlichen Vertretung die Vollmacht auf.

Mit Schriftsatz vom 08.01.2010 übermittelte die Bf eine Ergänzung zum Beschwerdevorbringen und forderte eine Korrektur der Bemessungsgrundlage des Liquidationsgewinnes auf Basis des § 19 Abs. 2 KStG insofern, als der Verlustvortrag iHv € 171.716,80 zu berücksichtigen und der Forderungsverzicht iHv € 53.275,49 sowie die steuerlichen Korrekturen laut BP-Bericht nicht hinzuzurechnen wären.

In ihrer Stellungnahme vom 13.01.2020 zum Ergänzungsauftrag vom 30.10.2019 erklärte die Behörde, dass nach der erfolgten Liquiditätsprüfung bei der B 1 GmbH feststände, dass diese im Jahr 2013 nicht ausreichend zahlungsfähig und die Forderung der Bf (Zahlungsübernahme 2013) daher nicht werthaltig, eine Rückzahlungsabsicht offensichtlich nicht gegeben gewesen wäre, die streitgegenständliche Forderung eine Scheinforderung. Der Fortbestand des Unternehmens wäre nur durch die Gewährung eines unbesicherten

Kredits durch die Bf in Form der Übernahme von Zahlungen und der Einführung eines Verrechnungskontos möglich gewesen (siehe dazu Ausführungen des Prüfers zur Bonitätsbeurteilung der B 1 GmbH vom 10.01.2020).

Am 03.03.2020 wurde unter Anwesenheit der steuerlichen Vertretung der Bf sowie dem Vertreter des Finanzamtes ein Erörterungsgespräch geführt, in dem die steuerliche Vertretung unter anderem zum Thema „Forderungsverzicht“ festhielt, dass weder dem angefochtenen Bescheid noch dem zugrundeliegenden BP-Bericht, Tz 2, Ausführungen zum objektive und subjektive Tatbild zu entnehmen wären.

Zum Thema Korrektur der Bemessungsgrundlage des Liquidationsgewinnes auf Basis des § 19 Abs. 2 KStG (siehe dazu Schriftsatz der Bf vom 8.1.2020, Nichtberücksichtigung der von der Betriebsprüfung vorgenommenen steuerlichen Hinzurechnungen der Mehr-/Wenigerrechnung) wird seitens der steuerlichen Vertretung ausgeführt, dass diese nun außer Streit gestellt wird.

Weiters brachte die steuerliche Vertretung vor, dass der angefochtene KÖST-Bescheid vom 24.11.2016 im Spruch „Körperschaftsteuerbescheid 2013-2015“ lauten würde. Dies stände im Widerspruch zu § 24 KStG, wonach das Veranlagungsjahr das Kalenderjahr wäre. Der Spruch des Bescheides hätte daher auf „Körperschaftsteuer 2015“ lauten müssen.

Mit Schriftsatz vom 06.03.2020 nahm die Bf die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung in den Beschwerdesachen Körperschaftsteuerbescheid 2013 bis 2015 und Haftungsbescheid 2013 (Beschwerden vom 23.12.2016) zurück.

## **II. entscheidungsrelevanter Sachverhalt**

Gesellschafterinnen der Bf sind die B GmbH (99% Beteiligung) und die B1 GmbH (1% Beteiligung).

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 09.12.2013 wurde die Auflösung der Bf beschlossen, die diesbezügliche Eintragung im Firmenbuch erfolgte am 21.12.2013.

Geschäftsführer der Bf ist Ing. D, der auch Geschäftsführer der B1 GmbH und B GmbH ist.

Die Bf hat nach Abrechnung sämtlicher Bauvorhaben im Jahr 2013 bis zum Beginn der Betriebsprüfung im Juni 2016 de facto keine operativen Tätigkeiten mehr ausgeführt.

Die Liquidationseröffnungsbilanz weist keinen Reingewinn aus. Der Gewinn/Verlustvortrag weist mit 01.01.2013 einen Betrag von € – 163.585,17 aus. Sämtliche im

Liquidationszeitraum ausgeschütteten Beträge wurden im Abwicklungszeitraum erwirtschaftet.

Die Erlöse des Jahres 2014 resultierten aus der Auflösung einer Rückstellung iHv € 50.000,00.

Mit 01.03.2014 wurde ein Bankkonto der Salzburger Sparkasse KtoNr. x mit einem Kontostand von € 24.254,33 von der Bf an die Gesellschafterin B GmbH (99%) übertragen.

Im Jahr 2014 wurden mit Umlaufbeschluss der Bf insgesamt € 360.000,00 nach dem Beteiligungsverhältnis 99:1 an die Gesellschafterinnen der Bf - B GmbH bzw. an die B 1 GmbH i.L. - ausgeschüttet.

Im Geschäftsjahr 2013 wurde von der Bf auf eine Forderung iHv € 53.275,49 gegenüber der Gesellschafterin B 1 GmbH verzichtet. Zahlungen für die B 1 GmbH wurden ohne Rechtsgrund übernommen. Diese Forderung wurde bis 2015 durch die B 1 GmbH nicht beglichen. Im gleichen Zeitraum wurden von dieser weitere Gläubiger vorschriftsmäßig bedient. Schriftliche Vereinbarungen über Rückzahlungsmodalitäten sind nicht aktenkundig. Es wurden von Seiten der Bf nicht versucht die Forderung einzutreiben. Mit Verzichtserklärung vom 31.12.2015 wurde die Forderung gegenüber der B 1 GmbH von der Bf abgeschrieben. Die B 1 GmbH ist mit 1% an der Bf beteiligt.

Geschäftsführer und Liquidator der B 1 GmbH ist Ing. D  
Eine Bonitätsbeurteilung bei der B 1 GmbH durch die Abgabenbehörde ergab, dass diese zum Zeitpunkt der Zahlungsübernahme im Jahr 2013 durch die Bf nicht mehr zahlungsfähig bzw. stark insolvenzgefährdet war.

Mit Beschluss der Generalversammlung vom 27.07.2016 wurde die Liquidation der Bf aufgehoben und die Fortsetzung der Gesellschaft beschlossen.

Dem BFG vorliegend ist der Schriftsatz des Herrn D an seine damalige steuerliche Vertretung vom 06.05.2014, in dem er wiederholt und eindringlich von dieser die Fertigstellung von Unterlagen im Hinblick auf die Liquidation einfordert. Herr D brachte darin weiters seinen Unmut zum Ausdruck, die Liquidation der GmbH nicht intensiv genug anzugehen bzw. voranzutreiben und kündigte deshalb der steuerlichen Vertretung die Vollmacht auf.

Im Akt aufliegend ist ein Schriftsatz des Geschäftsführers der Bf, D, vom 31.12.2015, in dem er der Bf in seiner Funktion als Liquidator den Forderungsverzicht gegenüber der B 1 GmbH erklärte.

Aktenkundig ist ferner ein von der steuerlichen Vertretung mit 12.05.2016 datiertes Schreiben an das Finanzamt „betreffend Ergänzungseruchen des Finanzamtes vom 22.10.2015“, das unter anderem lautet: „Sollten sie noch Informationen benötigen, bitten wir sie uns zu kontaktieren, da unsere Mandantin die Liquidation der GmbH in naher Zukunft abschließen möchte“.

Mit Schriftsatz vom 06.03.2020 nahm die Bf die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung in den Beschwerdesachen Körperschaftsteuerbescheid 2013 bis 2015 und Haftungsbescheid 2013 (Beschwerden vom 23.12.2016) zurück.

### **III. Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben der Bf, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes bzw. der Bf sowie auf die Ergebnisse der vom Gericht durchgeführten Ermittlungen.

### **IV. Rechtsausführungen**

#### **§ 7 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz 1988** idgF lautet:

Der Körperschaftsteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

#### **§ 7 Abs. 2 Körperschaftsteuergesetz 1988** idgF lautet:

Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988.

#### **§ 7 Abs. 3 Körperschaftsteuergesetz 1988** idgF lautet:

Bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind, bei rechnungslegungspflichtigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften sind alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) zuzurechnen.

Der Gewinn ist

-bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften und  
-bei Betrieben gewerblicher Art (§ 2), die nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur  
Rechnungslegung verpflichtet sind,  
nach § 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu ermitteln. § 6 Z 2 lit. c und d des  
Einkommensteuergesetzes 1988 ist nicht anzuwenden. Auf den Wechsel zwischen der  
Einkommensermittlung nach Abs. 2 und diesem Absatz sind die Vorschriften des § 6 Z 4  
und 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 anzuwenden.

§ 8 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz 1988 idgF lautet:

Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer  
Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in  
ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. § 6 Z 14 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988  
ist sinngemäß anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters  
ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam.

§ 8 Abs. 2 Körperschaftsteuergesetz 1988 idgF lautet:

Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen  
im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder  
entnommen oder - in anderer Weise verwendet wird.

§ 19 Körperschaftsteuergesetz 1988 idgF lautet:

(1) Erfolgt bei einem unter § 7 Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen, der seine Auflösung  
beschlossen hat, tatsächlich die Abwicklung, ist der Besteuerung der Liquidationsgewinn  
zugrunde zu legen.

(2) Liquidationsgewinn ist der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn, der sich aus  
der Gegenüberstellung des Abwicklungs-Endvermögens und des Abwicklungs-  
Anfangsvermögens ergibt.

(3) Der Besteuerungszeitraum darf drei Jahre, in den Fällen der Abwicklung im  
Insolvenzverfahren fünf Jahre nicht übersteigen. Das Finanzamt kann diesen Zeitraum in  
berücksichtigungswürdigen Fällen auf Antrag verlängern.

(4) Abwicklungs-Endvermögen ist das zur Verteilung kommende Vermögen. Sind im  
Abwicklungs-Endvermögen nicht veräußerte Wirtschaftsgüter enthalten, sind sie mit dem  
gemeinen Wert anzusetzen.

(5) Abwicklungs-Anfangsvermögen ist das Betriebsvermögen, das am Schluss des der  
Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahres nach den Vorschriften über die

Gewinnermittlung anzusetzen war. Wird die Auflösung im Wirtschaftsjahr der Gründung (Errichtung) beschlossen, ist Abwicklungs-Anfangsvermögen das eingezahlte Kapital.

(6) Auf die Gewinnermittlung sind im Übrigen die sonst geltenden Vorschriften anzuwenden.

(7) Erfolgt bei einem nicht unter Abs. 1 fallenden Steuerpflichtigen die Abwicklung, richtet sich die Steuerpflicht nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes.

§ 95 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 idgF lautet:

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs. 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Wird Kapitalertragsteuer auf Grundlage von Meldungen gemäß § 186 Abs. 2 Z 2 des Investmentfondsgesetzes 2011 und gemäß § 40 Abs. 2 Z 1 des Immobilien- Investmentfondsgesetzes einbehalten, haften für die Richtigkeit der gemeldeten Beträge der Rechtsträger des Investmentfonds und der steuerliche Vertreter zur ungeteilten Hand; die Haftung ist vom Finanzamt Wien 1/23 geltend zu machen.

§ 94 Z 2 Einkommensteuergesetz 1988 idgF lautet:

Der Abzugsverpflichtete (§ 95 Abs. 2) hat keine Kapitalertragsteuer abzuziehen:

1. Bei jeglichen Kapitalerträgen, wenn Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge dieselbe Person sind.
2. Unter folgenden Voraussetzungen bei den Kapitalerträgen von Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988:
  - Es handelt sich um Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und
  - die Körperschaft ist mindestens zu einem Zehntel mittel- oder unmittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligt.

## V. Erwägungen

### 1. Strittig ist zunächst die **Liquidationsbesteuerung für den Zeitraum 2013 bis 2015**.

Die diesbezügliche Beschwerde der Bf vom 23.12.2016 richtet sich gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2013 bis 2015 und begeht diese die Jahresveranlagung der Körperschaftsteuer für die Jahre 2013 bis 2015 auf Basis der eingereichten Körperschaftserklärungen.

Der angefochtene Bescheid stützt sich auf den Bericht der Betriebsprüfung vom 24.11.2016, der die Jahre 2013 bis 2015 als Liquidationszeitraum betrachtete und das Abwicklungseinkommen einer Besteuerung nach § 19 KStG unterzog, und der aufgrund des Generalversammlungsbeschlusses der Bf vom 09.12.2013 den Beginn des Besteuerungszeitraumes zur Ermittlung des Abwicklungseinkommens mit 01.01.2013 festlegte.

Die Bf vertritt dazu die Ansicht, dass - wenn überhaupt - aufgrund der Weihnachtsfeiertage erst Anfang 2014 mit der Liquidation begonnen wurde, sodass der Liquidationszeitraum erst mit dem Jahr 2014 zu laufen begonnen hätte. De facto wären keine Liquidationsmaßnahmen bzw. Liquidationshandlungen gesetzt worden, und wäre sohin keine ernsthafte Abwicklung des Unternehmens vorgelegen. Darüber hinaus wäre das Liquidationsverfahren abgebrochen worden. Laut Generalversammlung vom 27.07.2016 wäre der Beschluss gefasst worden, die Firma fortzusetzen. Der Abbruch der Liquidation würde bis zum Dezember 2013 zurückwirken, sodass die Rechtsfolgen des § 19 KStG von Beginn an nicht zur Anwendung kämen.

Dazu ist auszuführen:

a) Beginn des Liquidationszeitraumes

§ 19 regelt die ertragsteuerlichen Folgen auf Ebene der zu liquidierenden Körperschaft. Objektive Tatbestandsvoraussetzungen für die Liquidationsbesteuerung gem. § 19 KStG sind gem. Abs. 1 der Beschluss der Auflösung bzw. ein Auflösungsgrund (siehe dazu § 84 GmbHG) und die tatsächliche Abwicklung.

Die beiden Tatbestandsvoraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

§ 19 Abs.1 KStG spricht zunächst von der Auflösung, die die Körperschaft beschlossen hat. Der Beginn der Auflösung ist mit Erfüllung des jeweiligen Tatbestandes anzunehmen. Erfolgt die Auflösung mit Beschluss, ist das im Beschluss angeführte Datum, bei Fehlen eines solchen der Beschlusstag maßgeblich.

Tatsächlich ist die Auflösung der beschwerdeführenden Gesellschaft in der Generalversammlung vom 09.12.2013 beschlossen worden.

Für die Ermittlung des Abwicklungseinkommens sieht § 19 Abs. 2 und 5 KStG einen besonderen verlängerten Besteuerungszeitraum vor, der an die Stelle des gewöhnlichen Besteuerungszeitraum tritt. Aus § 19 Abs. 5 leitet die hA ab, dass der besondere Besteuerungszeitraum bereits mit dem ersten Tag jenes Wirtschaftsjahres beginnt, in dem der Auflösungstatbestand eintritt und führt damit zu einer rückwirkenden Anwendung der steuerlichen Liquiditätsgrundsätze (siehe dazu KStG, Kommentar, *Lang/Schuch/Staringer*, § 19, Rz 48ff). Aus Abs. 5 ergibt sich, dass das Abwicklungsanfangsvermögens jenes Betriebsvermögen ist, das am Schluss des dem Eintritt des Auflösungstatbestandes (hier Beschlusses) vorangegangenen Wirtschaftsjahres entsprechend den steuerrechtlichen Vorschriften anzusetzen war. Damit nimmt Abs. 5 nach dem klaren Gesetzeswortlaut auf

die Auflösung Bezug. Der Begriff Auflösung ist im Verständnis des § 19 Abs.1 zu verstehen, womit an den Eintritt des Auflösungsgrundes (Beschlusses) anzuknüpfen ist. Nach der herrschenden Literaturmeinung beginnt der steuerliche Abwicklungszeitraum auch dann mit dem Schluss des der Auflösung vorhergehenden Wirtschaftsjahres, wenn der Auflösungsbeschluss am letzten Tag eines Wirtschaftsjahres gefasst wird (anders wäre es, wenn die Abwicklung nach dem Inhalt des Auflösungsbeschlusses erst nach Ablauf des Tages der Beschlussfassung wirksam werden soll, siehe dazu *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG 1988, Band III, § 19, Tz 30ff).

Im gegenständliche Fall maßgeblich ist, dass der Liquidationsbeschluss am 09.12.2013 mit sofortiger Wirkung erfolgt ist (ein gegenteiliges Vorbringen seitens der Bf erfolgte nicht). Der Besteuerungszeitraum für die Ermittlung des Abwicklungseinkommens beginnt somit mit dem Ende des Wirtschaftsjahres 2012, das unmittelbar vor dem Wirksamwerden des Auflösungsbeschlusses im Dezember 2013 abgelaufen ist, und endet mit der tatsächlichen Beendigung der Abwicklung, längstens grundsätzlich nach drei Jahren, hier mit Ende des Jahres 2015.

Für den vorliegenden Fall bedeuten obige Ausführungen, dass der Beginn des Liquidationszeitraumes mit 01.01.2013 (=31.12.2012) anzusetzen ist.

#### b) Beginn der tatsächliche Abwicklung im Jahr 2013

Als zweites Tatbestandsmerkmal normiert § 19 Abs. 1 KStG die tatsächliche Abwicklung. Eine tatsächliche Abwicklung erfordert es im Hinblick auf den gesellschaftsrechtlichen Liquidationszweck ernsthafte Abwicklungsmaßnahmen zu setzen, also den Geschäftsbetrieb der Körperschaft einzustellen, das Vermögen der Gesellschaft durch Verwertung in liquide Mittel zu verwandeln, die Verbindlichkeiten der Körperschaft zu erfüllen und abschließend das verbleibende Vermögen der Körperschaft an die Anteilsinhaber auszukehren. Eine nicht objektivierbare Abwicklungsabsicht ist daher genauso wenig eine tatsächliche Abwicklung wie ein bloß faktisches Ruhen oder Einstellen der Tätigkeit. Ob es wirklich zu einer tatsächlichen Abwicklung kommt, ist nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen.

Der faktische Beginn der Abwicklung ist demnach Voraussetzung dafür, dass es zu einer Liquidationsbesteuerung kommt. Dies ist sowohl vom Finanzamt Salzburg-Land als auch von der Beschwerdeführerin nicht in Abrede gestellt worden.

Das BFG hat daher zu prüfen, ob tatsächlich eine Abwicklung stattgefunden hat. Eine tatsächliche Abwicklung erfordert Einstellungs- und Verwertungsmaßnahmen. Die Bf vertritt die Auffassung, dass erste Abwicklungsmaßnahmen, bedingt durch die Weihnachtsfeiertage, erst im Jahr 2014 gesetzt worden wären.

Dem Vorbringen der Bf in ihrer Stellungnahme vom 30.09.2016, der Liquidationszeitraum würde erst mit Beginn des Wirtschaftsjahres zu laufen beginnen, in dem tatsächlich Abwicklungsmaßnahmen getroffen werden, ein verzögerter Eintritt der steuerlichen

Liquidationsgrundsätze daher möglich, kann grundsätzlich zugestimmt, aber im Weiteren entgegengehalten werden, dass nur dann eine Verschiebung des Zeitpunktes für den Beginn der Liquidationsbesteuerung nach hinten in Betracht gezogen werden kann, wenn die Gesellschaft entgegen ihres eigenen Liquidationsbeschlusses im Jahr 2013 zB weiterhin werbend am Wirtschaftsleben beteiligt oder weiterhin operativ tätig gewesen wäre.

Das trifft hier aber nicht zu. Die Bf hat entgegen ihren Ausführungen nicht erst im Jahr 2014, sondern vielmehr bereits im Jahr 2013 erste Abwicklungsschritte gesetzt. So hat die Bf nach den Ermittlungsergebnissen der Betriebsprüfung sämtliche Bauvorhaben bereits 2013 abgerechnet und de facto im gesamten Streitzeitraum keine operativen Tätigkeiten mehr ausgeführt. Die Erlöse des Jahres 2014 resultierten lediglich aus der Auflösung einer Rückstellung iHv € 50.000,00. Mit der Einstellung der werbenden und operativen Tätigkeit hat die Bf damit bereits im Jahr 2013 erste tatsächliche Abwicklungsschritte gesetzt.

Es ist daher durchaus nachvollziehbar, wenn das BFG daraus den Schluss zieht, dass die Bf bereits im laufenden Jahr 2013 die Absicht hatte, das Unternehmen zu liquidieren, was letztlich durch den Beschluss vom 09.12.2013 formalisiert wurde.

Die Bf argumentiert in ihrer Stellungnahme vom 18.08.2016 (zum ersten Ergänzungersuchen der Behörde) bzw. vom 30.09.2016 (zum zweiten Ergänzungersuchen) weiters, dass in der Folge in den Jahren 2014 und 2015 die Liquidation nur scheinbar, nicht ernsthaft betrieben worden und somit eine Scheinliquidation vorgelegen wäre, deren Rechtsfolge die Pflicht zur jährlichen Veranlagung nach sich zöge. Die Bf verwies dabei auf das VwGH Erkenntnis vom 18.12.2002, 98/13/0064.

Die von der Bf vorgetragenen Argumente können im Ergebnis nicht überzeugen (siehe dazu *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 19 RZ 43 ff).

Zum einen lässt sich aus dem VwGH Urteil für den vorliegenden Fall nichts gewinnen (keine explizite Aussage), zum anderen wurde nach Ansicht des BFG die Abwicklung ernsthaft betrieben. Die Bf betrieb die Abwicklung deshalb ernsthaft, weil tatsächliche faktische Maßnahmen im Hinblick auf die Abwicklung nicht nur eingeleitet, sondern auch aufrechterhalten wurden. So hat die Bf, neben der Beschlussfassung vom 09.12.2013, das Unternehmen zu liquidieren, 2013 nicht mehr aktiv am wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen, den Geschäftsbetrieb und die werbende Tätigkeit eingestellt und 2014 mit der Sachauskehr sowie Verteilung und Verwertung des Vermögens begonnen:

- So wurde mit 01.03.2014 ein Bankkonto der Salzburger Sparkasse KtoNr. x mit einem Kontostand von € 24.254,33 von der Bf an die 99% Gesellschafterin B GmbH übertragen.
- Mit Umlaufbeschluss wurden im Jahr 2014 € 360.000,00 nach dem Beteiligungsverhältnis 99:1 an die B GmbH (€ 356.400,00) bzw. an die B 1 GmbH i. L (€ 3.600,00) ausgeschüttet.

Aktenkundig sind weiters Schriftsätze und Schreiben der Bf, deren Inhalt allesamt zweifelsfrei die ernste Absicht und deren Auflösungswillen aufzeigen, nämlich jenen, die Gesellschaft zu liquidieren:

- Schriftsatz von Herrn D an seine damalige steuerliche Vertretung vom 06.05.2014, in dem dieser wiederholt und eindringlich die Fertigstellung von Unterlagen im Hinblick auf die beabsichtigte Liquidation der Gesellschaft einforderte. Herr D brachte seinen Unmut darüber vor, die Liquidation der GmbH nicht intensiv genug anzugehen bzw. voranzutreiben und kündigte deshalb die Vollmacht auf.
- Schriftsatz der Bf vom 12.05.2016 an die Abgabenbehörde, worin die steuerliche Vertretung um zeitnahe Bearbeitung bzw. Veranlagung der Jahre 2013 und 2014 ersuchte, um die Liquidation der Bf in naher Zukunft abschließen zu können.
- Schriftsatz vom 31.12.2015, in dem Herr D sich selbst als Liquidator und als „ehemaliger Geschäftsführer“ der Bf bezeichnete und in dieser Funktion einen Forderungsverzicht gegenüber der B 1 GmbH aussprach.

Dem Einwand der Bf, das notarielle Protokoll vom 27.07.2016 des öffentlichen Notars, aus dem ersichtlich wäre, dass bei Beschlussfassung über die Aufhebung der Liquidation und Fortsetzung der Gesellschaft mit der Verteilung des Vermögens noch nicht begonnen worden wäre, hätte auch gegenüber der Abgabenbehörde Bestandskraft, muss in diesem Zusammenhang entgegengehalten werden, dass es sich bei der Frage, ob mit der Abwicklung tatsächlich begonnen wurde, um eine Sachverhaltsfrage handelt, sodass der diesbezüglichen Feststellung im Protokoll über eine allfällige Indizwirkung hinaus keine weitere Bedeutung zukommen kann.

Mit den obigen Feststellungen muss das Vorliegen einer (möglichen) Scheinliquidation klar verneint werden.

### c) Zulässigkeit des Abbruches der Liquidation

Im Unterschied zur Scheinliquidation, die bereits ab dem Eintritt des Auflösungsgrundes nicht ernsthaft betrieben wird, wird eine abgebrochene Liquidation bis zu einem bestimmten Zeitpunkt ernsthaft betrieben und danach nicht mehr.

Aus der Gesamtschau der Verhältnisse kommt das BFG durchaus nachvollziehbar zu der Überzeugung (siehe obige Ausführungen), dass die Bf die Abwicklung bis zu ihrem Abbruch bzw. Fortsetzungsbeschluss vom 27.07.2016 ernsthaft betrieben hatte und dass an der Ernsthaftigkeit der Liquidationshandlungen kein Zweifel bestehen kann.

Nimmt die Bf in der Folge von dieser Absicht Abstand und beschließt die Fortsetzung der Gesellschaft, so vertritt das BFG die Auffassung, weil bis dahin eine tatsächliche Abwicklung erfolgte (Auflösungsbeschluss und faktische Abwicklung), dass bis zu diesem

Zeitpunkt nichts gegen die Anwendung von § 19 KStG spricht (siehe dazu auch *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 19, Rz 120, *Gaier* in FS Bauer, *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, Kommentar, § 19, Rz 44 ff, *Wiesner* in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, die Kapitalgesellschaft nach der Steuerreform 1988, 40, KStR 2013, Rz 1430).

## 2. Forderungsverzicht

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung hat die Bf mit 31.12.2015 auf eine Forderung in Höhe von € 53.275,49 gegenüber der mit 1% beteiligten Gesellschafterin B 1 GmbH verzichtet. Konkret wurden im Geschäftsjahr 2013 Zahlungen für die B1 GmbH ohne Rechtsgrund übernommen. Die Forderung wurde bis 2015 nicht beglichen, im gleichen Zeitraum wurden aber die weiteren Gläubiger vorschriftsmäßig bedient.

Die Forderung wurde abgeschrieben.

Die von der Bf übernommenen Zahlungen wurden in der Folge vom Finanzamt wie eine Ausschüttung behandelt, die gesamte Ergebnisbelastung neutralisiert und erfolgte die Vorschreibung der KEST mittels Haftungsbescheid.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 23.12.2016. Bei Leistung der Beträge, welche zu einem Verrechnungssaldo geführt hätten, wäre die Rückführung vereinbart und gewollt gewesen.

Zu prüfen ist im gegenständlichen Fall, ob die Leistung (Übernahme der Zahlungsverpflichtung) nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder aber im Gesellschaftsverhältnis hatte. Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Mitgliedern als betriebliche Vorgänge setzt nach der Rechtsprechung des VwGH unter anderem voraus, dass diese auch unter gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Grundsätzlich gilt, dass bei Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter die sogenannte Angehörigen - Judikatur zu beachten ist. Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt (zB VwGH 16.12.2009, 2005/15/0058). Dabei werden die Verträge zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Nach diesen Maßstäben muss eine Vereinbarung (KStR 2001, Rz 754) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen Inhalt aufweisen und zwischen Fremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen werden, widrigenfalls liegen Ausschüttungen vor, auch wenn diese Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden (zusammenfassend zB *Kirchmayr* in *Leitner*, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, 94;

Achatz/Kirchmayr, Körperschaftssteuergesetz Kommentar, § 8 Tz 277, VwGH 23.06.1998, 97/14/0075, VwGH 31.03.2000, 95/15/0056, VwGH 14.12.2000, 95/15/0127).

Für die Anerkennung solcher Leistungsbeziehungen, wie die gegenständliche Zahlungsübernahme ohne Rechtsgrund durch die Bf, müssen demnach unter anderem folgende Kriterien erfüllt sein:

- a) Die Gesellschaft muss in wirtschaftlich angemessener Weise mit Eigenkapital ausgestattet sein;
- b) die Leistungsvereinbarung muss klar und eindeutig im Inhalt sein;
- c) die Vertragsbestandteile müssen marktkonform sein; nicht marktkonform und damit fremdunüblich wären etwa das Fehlen von Vereinbarungen hinsichtlich Rückzahlung, Sicherheiten, Zinsfälligkeit, der Verzicht auf die Einforderung abgereifter Zinsen, etc.

Für die rechtliche Beurteilung der Leistungsvereinbarung entscheidend ist immer das jeweils im Einzelfall gegebene Gesamtbild der Verhältnisse.

Maßgeblich für die Beurteilung der vorliegenden Leistungsbeziehung ist, ob aus den Umständen zu schließen ist, dass die kontokorrentmäßige Erfassung der Zahlung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Bf einer tatsächlichen aufrechten Verbindlichkeit der Gesellschafterin B 1 GmbH entspricht und ob - entsprechend Judikatur des VwGH (zB VwGH vom 22.05.2014, 2011/15/0003 (so auch BFG vom 17.01.2018, RV/7102084/2012) – von einer ernsthaften und durchsetzbaren Rückzahlungsverpflichtung auszugehen ist. Ist das nicht der Fall, liegen verdeckte Ausschüttungen vor.

Im vorliegenden Fall liegt eine unklare Vertragsgestaltung vor. Es wurden keine schriftlichen Vereinbarungen über die Rückzahlung, Sicherheiten, Zinsfälligkeit bzw. Abwicklungsmodalitäten bezüglich der übernommenen Zahlungen getroffen.

Nach der Rechtsprechung des VwGH führt allein das Fehlen von Vereinbarungen hinsichtlich Rückzahlung, Zinsfälligkeit und Sicherheiten allerdings noch nicht schlüssig zum Fehlen einer ernsthaften Rückzahlungsabsicht, wie die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin richtig vorbringt.

„...Ein wesentliches Element der Prüfung ist die Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine Rückzahlung der Beträge von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war, womit die buchmäßige Erfassung der vollen Forderung nur zum Schein erfolgt wäre und im Vermögen der Gesellschaft keine durchsetzbare Forderung an die Stelle der ausgezahlten Beträge getreten wäre....“ (siehe dazu VwGH vom 26.2.2015, [2012/15/0177](#)).

Ist daher ausreichende Bonität gegeben und lässt sich das Fehlen einer Rückzahlungsabsicht nicht nachweisen, ist demnach – abweichend von der bisherigen Beurteilung durch die Behörde – nicht von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen.

Die Abgabenbehörde wurde in der Folge mit Ergänzungsauftrag vom 30.10.2019 aufgefordert,

- den Bonitätsstatus der B 1 GmbH zum Zeitpunkt der Zahlungsübernahme im Jahr 2013 (2014) abzuklären, daraus ableitend
- die Erbringung des Nachweises einer möglichen fehlenden Rückzahlungsabsicht und
- die Fremdüblichkeit der Zinsen festzustellen.

Die Abgabenbehörde gelangte nach der Durchführung der Liquidationsprüfung bei der B 1 GmbH und der Auswertung der vorgelegten Unterlagen zu dem Ergebnis, dass das Unternehmen schon im Jahr 2013 nicht mehr ausreichend zahlungsfähig und daher zum Zeitpunkt der Übernahme der Forderung durch die Bf im Jahr 2013 eine fehlende Werthaltigkeit und Nichtdurchsetzbarkeit der streitgegenständlichen „Forderung“ gegeben war. Der überwiegende Teil (53%) des Fremdkapitals würde von der Bf stammen, die denselben Geschäftsführer hatte. Geschäftsführer beider Unternehmen war D Der Fortbestand des Unternehmens war nur durch die Gewährung eines unbesicherten Kredits durch die Bf in Form der Übernahme von Zahlungen und der Einführung eines Verrechnungskontos möglich gewesen.

Diese Einschätzung des Finanzamtes wurde dem Unternehmen mitgeteilt und um eine Stellungnahme gebeten. Eine Stellungnahme seitens des Unternehmens erfolgte nicht.

Vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen ist sohin davon auszugehen, dass die Zahlungen der Bf für die B1 GmbH im Jahr 2013 aufgrund des zwischen der Bf und der B 1 GmbH bestehende Naheverhältnisses erfolgte und die somit an einen Außenstehenden (Gesellschaftsfremden) nicht unter den gleichen Bedingungen so geleistet worden wären. Die Zahlungsübernahme durch die Bf kann wirtschaftlich nicht begründet werden. Die Zahlungsübernahme durch die Bf erfolgte obwohl die B 1 GmbH zu diesem Zeitpunkt bereits zahlungsunfähig bzw. stark insolvenzgefährdet war. Dies und das Fehlen einer klaren Vertragsgestaltung hinsichtlich Rückzahlung, Verzinsung, Sicherheiten etc sind klare Indizien dafür, dass Forderungsübernahme - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Einkleidung – kein Gesellschafterdarlehen, sondern eine das Eigenkapital ersetzende Zuwendung ist. Die für die Qualifizierung der Zahlungsübernahme als verdeckte Ausschüttung erforderlichen Voraussetzungen einer Vermögensverminderung bei der Gesellschaft bzw. einer Vorteilsgewährung auf Gesellschafterebene sind damit evident (siehe dazu Einwand der Bf im Erörterungsgespräch vom 03.03.2020).

**3. Besteuerung der Ausschüttungen (Liquidationsvorab) im Liquidationszeitraum in Höhe von € 356.400,00 und € 24.254,33 (Übertragung Bankkonto) an die B-GmbH bzw. € 3.600,00 im Jahr 2014 und € 53.275,49 an die B1-GmbH im Jahr 2013.**

Ausschüttungen bzw. ausschüttungsgleiche Beträge im Liquidationszeitraum sind nicht mehr möglich, sie sind vielmehr als Vorauszahlungen auf den Liquidationsgewinn zu qualifizieren.

Im Liquidationsfall kommt die Schachtelbefreiung des § 10 Abs. 1 (Beteiligung von einer Körperschaft, Beteiligung an einer österreichischen Körperschaft) nicht zur Anwendung, sodass Beteiligungserträge beim Empfänger nicht vom Steuerabzug befreit werden können.

Gemäß § 95 iVm § 94 Abs. 2 EStG ist die Bf nur dann verpflichtet, die Kapitalertragsteuer (KESt) abzuziehen, wenn die Körperschaft, an die ausgeschüttet wird, nicht zu mindestens einem Zehntel am Stammkapital beteiligt ist.

Damit verbleiben „die „Ausschüttungen“ der Bf an die zu 99% beteiligte B GmbH ohne KESt- Abzug und werden diese der Besteuerung in der Jahresveranlagung dieser Firma unterzogen.

Für die Ausschüttung an die B1-GmbH, 1% Beteiligung, iHv € 53.275,49 erfolgt die KESt-Besteuerung mittels Haftungsbescheid. (Haftungsbescheid betreffend Liquidationsvorab iHv € 3.600,00 ist nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens).

Der Forderungsverzicht bzw. die Abschreibung der Forderung gegenüber der B1-GmbH ist auf Ebene der Bf zu neutralisieren und führt das Liquidationsvorab zu einer Erhöhung des Abwicklungs-Endvermögens, womit sich insgesamt der Liquidationsgewinn erhöht.

Der Bescheid betreffend die Kapitalertragsteuer 2013 besteht damit zu Recht.

Der Bescheid betreffend die Körperschaftsteuer 2013 bis 2015 besteht daher zu Recht.

Zum Einwand der steuerlichen Vertretung im Erörterungsgespräch vom 03.03.2020, der Körperschaftsteuerbescheid wiese einen formalen Mangel insofern auf, als dieser auf „Körperschaftsteuerbescheid 2015“ zu lauten hätte, ist folgendes entgegenzuhalten:

Grundsätzlich bildet das Kalenderjahr (oder uU ein abweichendes Wirtschaftsjahr) den Gewinnermittlungszeitraum. Dieser Gewinnermittlungszeitraum entspricht auch dem Veranlagungszeitraum (vgl. § 24 Abs.1 KStG). In der Liquidationsphase kommt jedoch nicht der normale jährliche Veranlagungsrythmus zum Tragen, zum Tragen kommt dann abweichend ein grundsätzlich 3-jähriger Besteuerungszeitraum. Dieser Besteuerungszeitraum ist nach „Zeitjahren“ zu berechnen und gilt als **ein**

Veranlagungszeitraum. Im Falle der Liquidation tritt dieser besondere verlängerte Besteuerungszeitraum (Veranlagungszeitraum) an die Stelle des gewöhnlichen Besteuerungszeitraumes. Insoweit besteht bei der Liquidationsbesteuerung eine Ausnahme von § 24 Abs.1 KStG, wonach Veranlagungs- und somit Besteuerungszeitraum grundsätzlich das Kalenderjahr ist.

## **VI. Zulässigkeit der Revision**

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

Im Hinblick auf die fehlende Rechtsprechung bezüglich der Anwendbarkeit des § 19 bei abgebrochener Liquidation (aber bis dahin tatsächlich erfolgte Abwicklung) ist die Revision zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 15. Mai 2020