

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf. gegen die Bescheide des Finanzamt Graz-Stadt vom 09.05.2014 bzw. 07.05.2014 betreffend

1. Körperschaftsteuer 2010, 2011 und 2012
2. Haftungsbescheid zur Kapitalertragsteuer für das Jahr 2010
3. Anspruchszinsen zur Körperschaftsteuer 2010 und 2011

zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Im Unternehmen der beschwerdeführenden GmbH (Beschwerdeführerin, Bf.) wurden folgende Prüfungsfeststellungen getroffen:

„Das Unternehmen (in der Folge: Bf.) betreibt ein Elektroinstallationsgewerbe und ermittelt den Gewinn gemäß den Bestimmungen des § 5 EStG. Alleiniger Gesellschafter ist Herr HL. Er fungiert auch als Geschäftsführer.

In den Prüfungsjahren 2010 bis 2012 wurden unter dem Titel Forderungsabschreibungen folgende Beträge als Betriebsausgaben abgesetzt:

2010: € 80.850; 2011: € 134.750; 2012: € 40.425; in Summe € 256.025.

Dem Ansatz dieser Betriebsausgaben liegt folgender Sachverhalt zu Grunde.

Vom Gesellschaftergeschäftsführer wurden im Jahr 2010 folgende Beträge in bar an einen Herrn L. ausgehändigt:

22.01.2010: € 22.000; 18.02.2010: € 100.000; 02.03.2010: € 127.500; 06.07.2010: € 20.000; in Summe: € 269.500.

Über die Entgegennahme jedes einzelnen dieser Beträge liegt ein mit Datum versehenes und als Aktenvermerk bezeichnetes Schriftstück vor, auf dem der Geldempfang vom Empfänger (L.) unterschriftlich bestätigt wird. Des Weiteren sind auf dem Schriftstück der Rückzahlungstermin (jeweils nach 6 Monaten) sowie eine versprochene Verzinsung in Höhe des 3-Monats-Euribor zzgl. einem Aufschlag von 2% Punkten angeführt. Die Geldbeträge waren zuvor vom Geschäftsführergesellschafter vom betrieblichen Konto der Bf. behoben worden.

Vorgelegt wurde weiters eine Lebensversicherungspolizze vom 1.2.2010 in der als Versicherungsnehmer und Versicherter Herr L. aufscheint. Im Falle des Ablebens des Versicherten (Hr. L.) in der Zeit von 1.2.2010 bis 31.12.2012 ist die Bf. als Bezugsberechtigte eingesetzt.

Im Rechenwerk der Bf. wurden die einzelnen Bankbehebungen vorerst auf das Konto „schwebende Geldbewegungen“ und mit Datum 31.12.2010 (vermutlich erst bei Bilanzerstellung) der gesamte Betrag von € 269.500 auf Darlehen L. gebucht. Die an Hrn L. übergebenen Beträge wurden von diesem bislang nicht zurückbezahlt.

Für das Jahr 2010 erfolgte sofort eine Teilwertabschreibung von 30% in Höhe von € 80.850 für Jahr 2011 eine Teilwertabschreibung von 50% in Höhe von € 134.750 und für 2012 eine solche von 20% in Höhe von € 40.425. Zum 31.12.2012 verbleibt laut Buchhaltung ein Forderungsbetrag von € 13.475 übrig. Die Teilwertabschreibungen wurden damit begründet, dass dem Unternehmen bekannt wurde, dass es sich bei Herrn L. um einen Betrüger handle und mit der Rückgabe des Darlehens nicht mehr zu rechnen sei.

Betriebsgegenstand der Bf. ist laut Gesellschaftsvertrag die Installation elektrischer Stromanlagen, Errichtung von Blitzschutz- und Alarmanlagen, Handel mit Waren aller Art und Beteiligungen an Unternehmen gleicher und ähnlicher Art. Die Darlehensvergabe erfolgte daher grundsätzlich nicht im Rahmen des Betriebsgegenstandes. Die Betriebsprüfung geht daher von nicht notwendigem Betriebsvermögen aus.

Tz. 5: Die Bf. ermittelt ihren Gewinn gemäß § 5 EStG 1972. Sie ist daher berechtigt, sogenanntes gewillkürtes Betriebsvermögen in ihren Bilanzen auszuweisen. Als gewillkürtes Betriebsvermögen sind Wirtschaftsgüter anzusehen, die weder zum notwendigen Betriebsvermögen noch zum notwendigen Privatvermögen gehören. Wirtschaftsgüter müssen, um den gewillkürten Betriebsvermögen zugerechnet werden zu können, dem Betrieb in irgendeiner Weise förderlich sein. Gewillkürtes Betriebsvermögen

muss nach Lehre und Rechtsprechung geeignet sein, das Betriebskapital zu stärken. Der Rechtsprechung des VwGH entsprechend ist die Zuordnung des Wirtschaftsgutes zum gewillkürten Betriebsvermögen auch nur dann rechtens, wenn die dementsprechende Buchung zeitfolgerichtig als laufender Geschäftsvorfall erfolgt ist. Ebenso ist die Entscheidungsfreiheit bei der Behandlung von gewillkürtem Betriebsvermögen nicht schrankenlos. Von dieser Entscheidungsfreiheit darf insoweit kein so weit gehender Gebrauch gemacht werden, dass Wirtschaftsgüter nur deswegen in das Betriebsvermögen eingebbracht werden, um insbesondere im Hinblick auf die bevorstehende Wertminderung einen steuerlichen Vorteil zu erreichen (VwGH vom 21.11.1995, 92/14/0152).

Zweifel an der betrieblichen Veranlassung/Verfahrens(ab)lauf:

Tz. 6: Das unübliche Vorgehen bei der Geldhingabe, die Unverhältnismäßigkeit des Risikos zum Vorteil eines eher geringfügigen Zinsertrages sowie die zeitliche Behandlung im Rechenwesen der Gesellschaft weckten jedoch Zweifel an einer betrieblichen Zugehörigkeit des behaupteten Darlehens. Die einzelnen Bankbehebungen wurden nämlich vorerst auf das Konto „schwebende Geldbewegungen“ gebucht und erst bei Bilanzerstellung der gesamte Betrag auf Darlehen L. gebucht. Eine definitive Zuordnung als Darlehen erfolgte erst im Zeitpunkt der Bilanzerstellung, somit weit nach der tatsächlichen Geldhingabe.

Tz. 7: Hinsichtlich der Geldübergaben ist zu bemerken, dass es jeglichen im Geschäftsleben üblichen Gewohnheiten und Gebräuchen widerspricht, wenn vom Geschäftsführer einer Gesellschaft vom Firmenkonto Zahlungen von insgesamt € 269.500 nicht über das Konto der Gesellschaft abgewickelt werden, sondern von diesem bar behoben und ohne Zeugen an eine Person ausgehändigt werden. Im Gegenzug wurden ominöse Bestätigungen entgegengenommen. Man kann davon ausgehen, dass derjenige, der aus betrieblichen Gründen einen in Summe so hohen Geldbetrag als Darlehen vergibt, sich bemühen wird durch die Ausschöpfung aller Möglichkeiten das Risiko eines Geldverlustes so gering wie möglich zu halten. Dazu gehört wohl, den Geldtransfer in einer Weise durchzuführen, dass dieser nachvollziehbar und unbestreitbar ist. Gründe warum im ggst. Fall die Übergabe der einzelnen Beträge in bar und nicht über die Bank abgewickelt wurde, konnten nicht gegeben werden.

Tz. 8: Durch die Behebungen vom Bankkonto wurden der Gesellschaft (Bf.) sämtliche liquiden Mittel entzogen. Es wurde in Kauf genommen, dass sich - beginnend mit März 2010 - über das ganze Jahr ein negativer Kontostand in Höhe von rd. € 150.000 ergab und daraus für die Gesellschaft ein Aufwand an Zinsen erwachsen ist. Es ergibt sich keine sinnvolle Wertrelation zwischen dem Zinsaufwand, dem Risiko der Uneinbringlichkeit der ausgehändigten Geldbeträge zu einem allenfalls erzielbaren Vorteil der Zinseinnahmen. Betriebswirtschaftlich lassen sich diese Geldhingaben nicht begründen. Die Unverhältnismäßigkeit zwischen Risiko und Zinsaufwand und einem ev. Zinsgewinn spricht gegen eine betriebliche Veranlassung. Nach Ansicht der Bp mussten andere Gründe für die Geldhingaben vorliegen.

Tz. 9: Im Zuge der Betriebsprüfung wurde dem stBev ein Vorhalt mit folgenden Fragen zugesandt:

- Welche wirtschaftlichen Gründe haben zum Zeitpunkt der Geldübergabe bestanden, an Herrn L die ggst Beträge zu übergeben?
- Welche wirtschaftlichen Beziehungen hat es zwischen Hrn L. und der Bf. gegeben?
- Wurden von der Bf. auch in den Vorjahren Darlehen in ähnlicher Form gewährt? Wann, an wen und welche Beträge?
- Warum wurden die Geldhingaben nicht zeitfolgerichtig als laufender Geschäftsfall (Darlehenshingabe) verbucht?
- Wurde Anzeige gegen Herrn L. erstattet? Bitte um Vorlage sämtlicher Unterlagen dazu (Anzeige, Zeugeneinvernahme etc).
- Generell wird um eine schriftliche Darstellung ersucht, aus der sich die Zuordnung des Darlehens zum Betriebsvermögen ableiten lässt.

Der Vorhalt blieb bis kurz vor der Schlussbesprechung unbeantwortet. Wirtschaftliche Gründe für die Darlehensvergabe lassen sich aus der Vorhaltsbeantwortung nicht entnehmen.

Tz.10: Während der Prüfung wurden zwei Schreiben eines Rechtsanwaltes an Herrn L. vorgelegt, in denen mit Schreiben vom 10.1.2011 im Namen der Bf. der Betrag von € 22.000 und mit Schreiben vom 16.1.2012 der Betrag von € 269.500 zzgl. Interventionskosten eingefordert wurde. Mit Datum 10.2.2014 erfolgte durch den Rechtsanwalt eine Klage beim Landesgericht. Kläger: „Bf. GmbH, Beklagter: Herr L.

Einsicht in den Gerichtsakt

Tz.11: Von Seiten der Betriebsprüfung wurden sodann Nachforschungen beim Landesgericht für Strafsachen Graz angestellt, die folgendes - für die Betriebsprüfung relevantes - Bild ergaben. Herr L. wurde tatsächlich mit Urteil vom 24. Jänner 2013 wegen des Verbrechens des gewerbsmäßigen schweren Betruges verurteilt. Aus dem Urteil ist zu entnehmen, dass der Angeklagte (Herr L.). im Rahmen seiner Tätigkeit als Versicherungsangestellter bemerkte, dass man mit der vorzeitigen Ablöse von Lebensversicherungsverträgen lukrative Gewinne erwirtschaften kann. Dabei zahlt der Interessent finanziell bedürftigen Versicherungsnehmern einen weit unter der jeweiligen Versicherungssumme liegenden Betrag und erhält im Gegenzug die Versicherungspolizze samt Eintrittsrecht in den Versicherungsbetrag. Unter Vorgabe, die ihm überlassenen Geldbeträge für den Ankauf solcher werthaltiger Lebensversicherungen zu verwenden und samt Renditen von bis zu 40% zurückzuzahlen, verleitete der Angeklagte Personen zur Übergabe von Geldbeträgen.

Tz. 12: Aus dem Gerichtsakt (Abschlussbericht des Landeskriminalamtes) ist zu entnehmen, dass aus den Machenschaften tatsächlich hohe Renditen erzielt wurden

und dass Herr L. dabei das Kapital von ihm bekannten bzw. an ihn weitervermittelten Personen (Investoren) benutzte. Lt. Gerichtsakt gab es unter den Investoren eine Gruppe (Gewinner), die zu Lasten anderer Investoren von Herrn L. auch Renditen erhalten haben. Es gibt jedoch auch eine Gruppe (Verlierer) die ihre Kapitalhingaben nicht mehr zurückbekommen haben. Dies deshalb, weil laut Urteil „entgegen der mit den Tatopfern geschlossenen Vereinbarungen der Angeklagte (Herr L.), die ihm übergebenen Gelder nur zur Befriedigung seiner Spielsucht und Begleichung privater Verbindlichkeiten, insbesondere jener gegenüber weiteren herandrängenden Gläubigern, die ihm zuvor aufgrund dergleichen Vorspiegelung Gelder anvertraut hatten, verwendete.“

Tz. 13: Der Gesellschafter wird im Abschlussbericht des Landeskriminalamtes angeführt, indem er ab dem Jahr 2007 Kapitalhingaben an Herrn L. geleistet hat und von diesem Renditen ausbezahlt erhalten hat. Er hat Herrn L. jedoch auch weitere Personen als potenzielle „Investoren“ weitervermittelt. Die Weitervermittlung durch ihn wird durch vier Zeugenvernehmungen - darunter eine Angestellte der GmbH - bestätigt.

Angaben vom Gesellschaftergeschäftsführer im Rahmen einer Zeugenvernehmung:

Tz. 14: Im Zuge der Ermittlungen gegen Herrn L. durch die Staatsanwaltschaft wurde der Gesellschaftergeschäftsführer am 3. Dezember 2010 von einem Kriminalbeamten als Zeuge einvernommen und er hat dabei niederschriftlich ua. folgende - für die Betriebsprüfung relevante - Erklärungen abgegeben:

Frage: Im Zusammenhang mit der Selbstanzeige von Herrn L., einem ehemaligen Mitarbeiter der Versicherung, scheint auch ihr Name auf und Sie sollen bei ihm Investitionen durchgeführt haben; stimmt das?

Antwort: Ja, es war dies laut meinen Aufzeichnungen seit 2007 und insgesamt kann ich den Betrag heute nicht mehr nennen. Ich habe mein eingesetztes Kapital zurückbekommen und somit aktuell keinen Schaden.

Vorhalt: Lt. niederschriftlicher Angabe von Herrn L. haben Sie seit 2006 insgesamt € 190.786 für Investitionen an ihn übergeben und dafür einen Betrag von € 204.928 ausbezahlt erhalten? Das wäre aktuell eine Überzahlung in Höhe von € 14.142?

Antwort: Das kann laut seinen handschriftlichen Aufzeichnungen stimmen. Versicherungs-Dokumente habe ich lediglich zum Teil.

Frage: Wurde Ihnen ein Lebensversicherungsvertrag übergeben/übermittelt? Haben Sie heute Geschäftsunterlagen, die dieses Geschäft belegen können?

Antwort: Nein, ich habe lediglich die handschriftlich durch Herrn L. verfassten Schreiben.

Frage: Woher hatten Sie dieses Geld? Gibt es einen Beweis, Bankkonto, Sparbuch, Kredit?

Antwort: Ich habe ein Unterkonto, von wo das Geld ist. Ich kann es heute bei Bedarf belegen.

Frage: Wie erfolgte die Geldübergabe durch Sie?

Antwort: Es war dies in bar. Ich schildere den Ablauf meiner Investitionen. Herr L. kam zu mir in die Firma und er sagte mir, dass es die Möglichkeit gebe, bei einem Lebensversicherungsrückkauf zu investieren. Anhand eines Beleges vom 14.3.2007 sollte ich ihm € 6.200 ausfolgen und er sagte mir handschriftlich die Rückzahlung von € 7.700 zu. Die Rückzahlung funktionierte und dann kam Herr L. wiederholt und ich investierte wiederum. Im September 2009 trat ich an Herrn L. heran, weil die Rückzahlungen stockten bzw. lediglich Kleinstbeträge ausbezahlt wurden.

Frage: Wie hoch war die Rendite, die Ihnen von L. versprochen worden ist?

Antwort: Er versprach 20% bis 30%.

Frage: Wenn Sie durch Herrn L. betrogen bzw. geschädigt worden sind, warum haben Sie bisher keine Anzeige erstattet?

Antwort: Ich habe keinen Schaden und bin lediglich als Zeuge bei der Einvernahme.

Der Bp liegen auch Kopien von handschriftlichen Aufzeichnungen vor, aus denen die Geldgeschäfte zwischen dem Gesellschaftergeschäftsführer und Herrn L. dargestellt sind.

Tz. 15: Im Urteil vom 24. Jänner 2013 scheint die Bf. nicht als Geschädigte auf. Auch nicht Gesellschaftergeschäftsführer als Privatperson. Auf Grund der Angaben des Herrn L. als auch des Gesellschafters bei der Zeugenvernehmung ist die bf. GmbH offensichtlich durch die betrügerischen Tätigkeiten des Herrn L. nicht zu Schaden gekommen. Im Gerichtsakt befindet sich kein Schriftstück in dem die bf. GmbH erwähnt ist.

Tz. 16: Zeitgleich mit der ggst. Betriebsprüfung wurde auch beim Gesellschaftergeschäftsführer eine Betriebsprüfung durchgeführt. Dabei wurde er aufgefordert, seine Rolle in der Betrugssache des Herrn L. darzustellen bzw. eventuell dabei erzielte Einkünfte bekanntzugeben. In einer von seinem stBev vorgelegten Stellungnahme wird eingestanden, dass er als Privatperson bereits im Zeitraum 2007 bis 2009 Herrn L. immer wieder Geldbeträge (in Summe rd. € 190.000 zur Verfügung gestellt hat, damit dieser damit vorzeitig Lebensversicherungsverträge ablösen konnte. Er ist auch als Vermittler zu neuen Kapitalgebern aufgetreten, wobei er dabei Personen aus seinem Bekanntenkreis dazu animiert, ihm Geld zur Verfügung zu stellen, welches dann an Herrn L. weitergegeben wurde. Den neuen Kapitalgebern wurde für ihre Kapitalhingaben eine hohe Rendite versprochen. Durch die nicht erfolgten Rückzahlungen von Herrn L. ist letztendlich auch der Gesellschaftergeschäftsführer mit einem hohen Geldbetrag als Geschädigter übriggeblieben.

Steuerliche Beurteilung

Tz. 17: Im Lichte der in den obigen Tz. aufgelisteten Erkenntnissen besteht für die Bp kein Zweifel daran, dass die Geldentnahmen aus der Gesellschaft nicht aus betrieblichen Gründen erfolgten. Sie stehen in keinem erkennbaren Zusammenhang mit dem Betrieb und sind daher auch nicht der betrieblichen Sphäre der Gesellschaft zuzurechnen.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung handelt es sich dabei um Entnahmen, wofür ausschließlich private Motive des Gesellschafters ausschlaggebend waren. Dieser hatte bereits in den Vorjahren als Privatperson Gelder an Herrn L. hingegeben, um damit Renditen zu erwirtschaften. Die Betriebsprüfung geht daher davon aus, dass auch die Behebungen vom betrieblichen Bankkonto und die sofortige Weitergabe in bar an Herrn L. in der Absicht durchgeführt wurden, diesem weiteres Kapital zur Ablöse von Lebensversicherungen zur Verfügung zu stellen. Bemerkenswert ist in diesen Zusammenhang noch, dass vom Gesellschaftergeschäftsführer lt. seiner Zeugenaussage Renditen zwischen 20% und 30% erwartet wurden, die Gesellschaft jedoch nur einen Zinsgewinn in Höhe des 3 Monats-Euribor zzgl. einem Aufschlag von 2% Punkten erhalten sollte. Der Zinsgewinn für die Gesellschaft wäre somit weit unter den erwarteten Renditen geblieben. Es kann davon ausgegangen werden, dass der Differenzbetrag beim Gesellschaftergeschäftsführer verblieben wäre.

Tz. 18: Lt. der vom Gesellschaftergeschäftsführer in seiner Zeugenvernehmung getätigten Aussage haben bereits 2009 die Rückzahlungen von Herrn L. gestoppt bzw. wurden nur Kleinstbeträge ausbezahlt. Es ist somit absolut nicht nachvollziehbar, welche Gründe es rechtfertigen sollten, eine derart hohe Geldsumme aus dem Vermögen der Gesellschaft dem - zu diesem Zeitpunkt bereits bestehenden - Risiko der Nichteinbringlichkeit auszusetzen. Im Vorgehen vom Gesellschaftergeschäftsführer ist kein betriebliches Interesse im Sinne der Gesellschaft ableitbar. Seine Vorgangsweise entspricht nicht einem handelsrechtlich Sorgfalt übenden und gewissenhaften Geschäftsführer.

Ein solcher hätte einen Geldmittelentzug der Gesellschaft weder dem Grunde nach (keine betriebliche Veranlassung) noch in dieser Form (Barhingaben) vorgenommen. Die im Zuge der Betriebsprüfung aufgeworfenen und dem stBev vorgehaltenen Zweifel an einem betrieblichen Zusammenhang konnten nicht einmal ansatzweise entkräftet werden.

Bei der behaupteten Darlehensvergabe handelt es sich somit um im persönlichen Bereich begründete Entnahmen durch den Gesellschaftergeschäftsführer um damit weiterhin Herrn L. mit Kapital zu versorgen. Es kann dabei dahingestellt bleiben, ob die von ihm entnommenen Gelder tatsächlich an Herrn L. weitergegeben wurden. An der steuerlichen Beurteilung ändern weder die vorgelegte Lebensversicherung, die vorgelegten Schreiben des Rechtsanwaltes noch die am 10.2.2014 (nach Prüfangsbeginn) eingebrachte Klage. Hinsichtlich der Lebensversicherung ist noch anzuführen, dass diese auch keine im Wirtschaftsleben übliche Sicherstellung darstellt. Zum einen wäre diese nur schlagend geworden im Falle des Ablebens des Herrn L. innerhalb eines Zeitraumes von 2 Jahren. Sonstigen Risiken wie Unmöglichkeit oder Unwillen von Seiten des Herrn L. waren damit nicht abgedeckt. Verwunderlich ist außerdem die Tatsache, warum bereits Anfang Februar 2010 die Versicherungssumme mit € 240.000 festgesetzt wurde, die einzelnen Beträge jedoch erst im Laufe des Jahres 2010 an Herrn L. übergeben wurden. Offensichtlich waren sich der Gesellschaftergeschäftsführer und Herr L. bereits Anfang Februar darüber einig, dass ein derart hoher Betrag übergeben werden wird.

Tz. 19: Die in den einzelnen Jahren geltend gemachte Teilwertabschreibung des angeblichen Darlehens wird steuerlich nicht anerkannt und dem steuerlichen Gewinn außerbilanzmäßig hinzugerechnet.

2010: Betrag, Euro 80.850

2011: Betrag, Euro 134.750

2012 Betrag Euro 40.425

Tz. 20: Die im Zuge der Betriebsprüfung nachträglich geltend gemachten Aufwendungen für 2012 in Höhe von € 30.000 wurden als Betriebsausgaben anerkannt. Eine Darstellung des durch die Bp ermittelten steuerlichen Gewinnes ist der beiliegenden Excel- Aufstellung zu entnehmen.

Kapitalertragsteuer

Tz. 21: Die vom Gesellschafter von der Gesellschaft entnommenen Beträge stellen verdeckte Ausschüttungen dar. Diese zählen zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen iSd § 93 EStG 1988. Für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter kommt es darauf an, ob, wann und in welcher Höhe ihm der vermögenswerte Vorteil zugeflossen ist. Gem. § 19 Abs. 1 EStG sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem AbgPfl. zugeflossen sind. Gewinnanteile an einer Kapitalgesellschaft, wozu auch verdeckte Gewinnausschüttungen zählen, fließen dem Anteilsinhaber mit der tatsächlichen Auszahlung zu. Im ggst. Fall wurden die gesamten Entnahmen iHv € 269.500 im Jahr 2010 durchgeführt und somit 2010 zugeflossen. Die Kapitalertragsteuer für den gesamten Betrag ist für das Jahr 2010 vorzuschreiben.

Tz. 22: Gem. § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen, worunter auch Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören, die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Verdeckte Ausschüttungen stellen als sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung inländische Kapitalerträge iSd § 93 BAO dar. Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge (Gesellschafter), während der Abzugsverpflichtende (Gesellschaft) für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer haftet. Die GmbH ist daher gem. § 95 Abs. 2 und 3 EStG 1988 zur Haftung für die auf die Gewinnausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer heranzuziehen.

Tz. 23: Bei verdeckten Ausschüttungen ist weiter zu beachten, ob die ausschüttende Körperschaft auch die auf die Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer trägt oder ob sie diese auf den begünstigten Gesellschafter überwälzt. Trägt die Körperschaft die Kapitalertragsteuer, dann ist auch darin eine Vorteilszuwendung gelegen, sodass beim Gesellschafter im Rahmen seiner Einnahmen aus der Gewinnausschüttung und auch bei der auf Basis der Einnahmen vorzuschreibenden Kapitalertragsteuer dieser Vorteil einzubeziehen ist. Im Zuge der Schlussbesprechung wurde diesbezüglich vom

Gesellschafter und dem stBev erklärt, dass die Kapitalertragsteuer vom Gesellschafter getragen wird.

...“

In ihrer Beschwerde gegen die angefochtenen Bescheide brachte die Bf. Folgendes vor:

„Die Bf. hat einem fachkundigen Angestellten der Versicherungs AG im Zeitraum Jänner bis Juni 2010 Geld zur Veranlagung in Second Hand Polizzen gewährt. Es sollte sich dadurch ein potenzieller Gewinn für das Unternehmen ergeben. Der garantierte Zinsgewinn sollte sich nach dem 3 Monats Euribor plus 2% richten. Die Aussicht auf eine tatsächliche Rendite sollte zwischen 20 und 30% liegen. Der Gesellschafter/Geschäftsführer hat diese Veranlagungsform bereits in der Vergangenheit erfolgreich im Privatvermögen vorgenommen. Nachdem sich jedoch herausstellte, dass die versprochene Veranlagung durch den Versicherungsangestellten nicht ordnungsgemäß erfolgte und es zu einem Strafverfahren kam, weil dieser das Geld veruntreute, wurde die Forderung aus der Veranlagung zu 95% abgeschrieben. Im gegenständlichen Betriebsprüfungsverfahren wurde diese Abschreibung korrigiert, da die Behörde von einer nicht betrieblich veranlassten Veranlagung ausgeht.“

II. Rechtliche Würdigung

Die bf. GmbH ermittelt ihren Gewinn gemäß § 5 Abs. 1 EStG iVm. § 189 UGB durch Betriebsvermögensvergleich. Diese kann daher auch über gewillkürtes Betriebsvermögen verfügen. Unter gewillkürtem Betriebsvermögen sind grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter zu verstehen, die aufgrund ihrer Ertragsfähigkeit einen Nutzen für den Betrieb entfalten können, auch wenn sie nicht unmittelbar mit dem Betriebszweck in Zusammenhang stehen müssen. Entscheidend ist in erster Linie die bucherliche Behandlung. (vgl Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 5 Anm. 3.)

Im gegenständlichen Fall hat die GmbH dem Versicherungsangestellten Geld für die Veranlagung von Second Hand Polizzen gewährt, sodass dieser mit dem zur Verfügung gestellten Geld eine Rendite erzielen kann. Diese Veranlagungsform steht zwar mit dem Unternehmenszweck (es handelt sich um eine Elektroinstallations-GmbH) nicht unmittelbar in Zusammenhang, die potenzielle Ertragsfähigkeit stellt jedoch einen Nutzen für den Betrieb dar.

Die Second Hand Polizzen stellen somit zulässiges gewillkürtes Betriebsvermögen dar. Grundsätzlich kommt auch Risikovermögen als gewillkürtes Betriebsvermögen bei einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG in Betracht (vgl. VwGH 21.11.1995, 92/14/0152). Dass die Kursentwicklung von Veranlagungsprodukten im Zeitpunkt ihrer Anschaffung

ungewiss ist, schließt ihre Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen nicht aus, wenn diese Risikopapiere geeignet waren, für den Betrieb (z.B. einer Schlosserei samt Handel mit landwirtschaftlichen Produkten) förderlich zu sein, insbesondere etwa durch (die Finanzierungskosten übersteigende) Erträge einen positiven Beitrag zum Betriebserfolg zu leisten. Die objektive Förderungsmöglichkeit (Förderung des Betriebs) ist ex ante zu beurteilen (vgl. VwGH 27.6.2013, 2010/15/0205).

Es sei hier auch angemerkt, dass auch eine bloße Darlehensforderung, sofern betriebliche Interessen ausschlaggebend für die Darlehensgewährung sind, gewillkürtes Betriebsvermögen ist (vgl. VwGH 13.12.1963, 865/61).

Die Wertpapiere wurden - entgegen der Behauptungen in Tz. 7 des Berichts über die Außenprüfung - zeitgerecht in die Buchhaltung aufgenommen. Zwar wurde die Anschaffung zunächst auf „schwebende Geldbewegungen“ gebucht, jedoch immer als betrieblich veranlasst gesehen und im Zuge der (zeitnahen) Jahresabschlussarbeiten als Umlaufvermögen ausgewiesen. Die Wertpapiere wurden im vorliegenden Sachverhalt nicht vorübergehend auf ein (Gesellschafter-) Verrechnungskonto verbucht und dann „umgewidmet“, sondern immer als betrieblich veranlasst gesehen. (vgl. umgekehrter Sachverhalt in UFS vom 21.6.2013, GZ RV/0276-I/09)

Die Judikatur zu Verträgen mit „nahen Angehörigen“ und einem damit zusammenhängenden Fremdvergleich kommt im betreffenden Sachverhalt unter Umständen zur Anwendung. Grundvoraussetzung für die Anwendung des Fremdvergleiches ist nämlich der Begriff "nahe Angehörige". Rechtsprechung und Verwaltungspraxis gehen von einem weiten Begriffsverständnis aus. Das "Nahestehen" ist ein Indiz für eine private bzw. gesellschaftsrechtliche Veranlassung; zur Begründung des "Nahestehens" reicht jede familienrechtliche, gesellschaftsrechtliche, schuldrechtliche oder auch rein tatsächliche Beziehung zu einem Dritten aus (vgl. BFH 18.12.1996, I R 139/94, BStBI II 1997, 301). Der Treuhänder der Polizzen war Versicherungsangestellter und Geschäftspartner und es bestand bereits eine Geschäftsbeziehung zur Gesellschaft beziehungsweise dem Geschäftsführer/Gesellschafter. Aber auch eine mögliche Nahebeziehung ist für die Behandlung der Polizzen als gewillkürtes Betriebsvermögen nicht hinderlich, da es sich um ein fremdübliches Versicherungsgeschäft handelte.

In Tz. 6 ff des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung erhebt die Behörde „Zweifel“ an der betrieblichen Veranlassung beziehungsweise am - durch Dokumente nachgewiesenen - Sachverhaltsverlauf. Es wird sohin angezweifelt - sogar als tatsachenwidrig angenommen, dass der Barbetrag in der Höhe von EUR 269.500 nicht an den Versicherungsangestellten Herrn L. übergeben wurde, obwohl dies, durch der Behörde übergebenen Bestätigungen, nachgewiesen wurde. Die Behörde hat sich auch nicht die Mühe gemacht, Herrn L. als Zeugen einzuberufen. Sie hat sohin die Glaubwürdigkeit des Zeugen in Zweifel gezogen ohne diesen anzuhören. Dies ist rechtswidrig. Über die Glaubwürdigkeit eines Zeugen kann sich die Behörde erst nach seiner Einvernahme auf Grund freier Beweiswürdigung ein maßgebliches Urteil bilden. (vgl. E 20.11.1948, 185/46, Slg 587A, VwGH 21.5.1948, 207/46 = Slg 420 A.)

Verdeckte Gewinnausschüttung

Wie bereits oben erwähnt, stellen Wirtschaftsgüter, die weder im notwendigen Betriebsvermögen noch im gewillkürten Betriebsvermögen Deckung finden, weil sie einer Liebhaberei dienen oder objektiv erkennbar (ihrer Erscheinung nach) für "private" Zwecke bestimmt sind, nach ständiger VwGH-Rechtsprechung (VwGH 20.6.2000, 98/15/0169; 24.6.2004, 2001/15/0002; 26.3.2007, 2005/14/0091; 16.5.2007, 2005/14/0083) außerbetriebliches Vermögen der Kapitalgesellschaft dar.

Nach Rz 1030 KStR ist eine verdeckte Ausschüttung auf Gesellschaftsebene nur denkbar, wenn dadurch das Einkommen der Körperschaft gemindert wird. Eine Einkommensminderung kann dann nicht eintreten, wenn sich Geschäftsvorgänge außerhalb einer steuerlich beachtlichen Einkommensphäre einer Körperschaft abspielen. Entfaltet die Kapitalgesellschaft eine als Liebhabereitfähigkeit zu qualifizierende Aktivität, so kommt eine Einkommensminderung in Ermangelung körperschaftsteuerlichen Einkommens gar nicht erst in Betracht (vgl. Nippert, Die außerbetriebliche Sphäre der Kapitalgesellschaft im Körperschaftsteuerrecht). Stangl (vgl. Stangl, Die außerbetriebliche Sphäre (2004) 144 f) gelangt zur Auffassung, dass die Feststellung einer Liebhabereibetätigung im Rahmen der Kapitalgesellschaft einer verdeckten Ausschüttung innerhalb der betroffenen Beurteilungseinheit entgegenstehen muss. Die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist im Falle des Vorliegens von Voluptuarvermögen nicht gerechtfertigt, weil eine solche voraussetzt, dass das betreffende Wirtschaftsgut der Einkunftszielung dient. Nach Rz 1030 KStR gilt das allerdings nur für den Fall, dass ein Anfallen steuerlicher Dauerverluste – wie es für eine Liebhabereibetätigung typisch ist – selbst dann nicht abgewendet werden kann, wenn der Gesellschafter marktübliche Vergütungen für die von ihm empfangenen Leistungen zahlen würde. Demgegenüber kommt es – nach Ansicht des VwGH – für die Beurteilung der Frage, ob ein Wirtschaftsgut dem außerbetrieblichen Vermögen einer Kapitalgesellschaft zuzuordnen ist, im Gegensatz zur Liebhabereibeurteilung ausschließlich darauf an, ob ein Anschaffungs- bzw. Herstellungsvorgang in der Geschaftersphäre "wurzelt". (vgl. auch Pröll, ÖStZ 2009/583)

Sollte die Behörde – entgegen unserer Auffassung – der Meinung sein, dass es sich bei der Anschaffung der Wertpapiere (Second Hand Polizzen) um nicht einmal gewillkürtes Betriebsvermögen handle, so ist entsprechend der Judikatur und Literatur von Liebhaberei auszugehen. Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann aus dem vorliegenden Sachverhalt nicht subsumiert werden, zumal es eine dokumentierte Veranlagung durch einen Versicherungsangestellten gibt.

III. Antrag auf Bescheidänderung:

Wir beantragen daher gemäß der Beschwerde die Körperschaftsteuerbescheide 2010, 2011 und 2012 unter Anerkennung der Teilwertabschreibungen zu ändern:

In seiner Beschwerdevorentscheidung führte die belangte Behörde Folgendes aus:

„Der Sachverhalt ist im Bericht der Außenprüfung ausführlich dargestellt. In der eingebrochenen Beschwerde wird dazu lediglich angeführt, dass neben dem vereinbarten Zinsgewinn ausgerichtet nach dem 3 Monats Euribor plus 2 % noch die Aussicht auf eine tatsächliche Rendite zwischen 20 und 30 % liegen sollte. Dem ist entgegen zu halten, dass es nicht gesichert ist, dass diese ev. erzielbare Rendite tatsächlich der Gesellschaft zu Gute gekommen wäre. In den vorgelegten Belegen iZm den Geldhingaben sind keine Hinweise auf eine über den Zinsertrag hinausgehende Rendite von 20 bis 30 %.“

Dass der Gesellschaftergeschäftsführer bereits im Vorfeld erfolgreich mit seinem Privatvermögen diese Veranlagungsform durchgeführt hat, entspricht nicht den Tatsachen. Da vom GS/GF die ihm zugesprochenen Renditen sofort wieder investiert wurden, kam es faktisch nie zu einer tatsächlichen Auszahlung. Wie unter Tz. 14 im Bericht angeführt, hat GS/GF in seiner Zeugenaussage angegeben, dass bereits im September 2009 die Rückzahlungen aus seinen Privatinvestitionen stoppten bzw. lediglich Kleinstbeträge ausbezahlt wurden. Das war Monate bevor vom Bankkonto der Gesellschaft Geld entnommen wurde um es Herrn L. zu übergeben. Bereits zu diesem Zeitpunkt wären von Seiten des GS/GF Zweifel am „Erfolg“ seiner Investitionen angebracht gewesen. Gerade der Stopp bzw. die Rückzahlung in Kleinstbeträgen seiner Privatinvestitionen sprechen gegen die behaupteten betrieblichen Überlegungen Gelder der Gesellschaft zu investieren und diese somit ebenfalls einer bereits drohenden Nichtrückzahlung auszusetzen.

Hinsichtlich der rechtlichen Würdigung wird in der Beschwerde in den ersten drei Absätzen im Wesentlichen vorgebracht, dass für bestimmte Gewerbetreibende Wirtschaftsgüter unter bestimmten Voraussetzungen als gewillkürtes Betriebsvermögen eingestellt werden können, wenn von diesen Wirtschaftsgütern eine „potenzielle Ertragsfähigkeit, bzw ein positiver Beitrag zum Betriebserfolg“ ausgehen kann. Wie im Bericht unter den Tz. 17 und 18 ausführlich

dargestellt, ist die Außenprüfung jedoch davon ausgegangen, dass die Geldentnahmen aus der Gesellschaft nicht in betrieblicher Absicht, sondern in der Absicht des GS/GF für sich damit Einnahmen zu lukrieren vorgenommen wurden. Bereits zum Zeitpunkt der Geldhingabe hat es keine objektive Förderungsmöglichkeit (Förderung des Betriebes) gegeben. Bei Gegenüberstellung des Zinsaufwandes durch die Kontoüberziehung, dem Entzug der Gesellschaft ihrer liquiden Mittel und den damit verbundenen finanziellen Einschränkungen durch sofortige Begleichung von Eingangsrechnungen einerseits und den eventuell erzielbaren Zinsertrag andererseits verbleibt keine Förderungsmöglichkeit. Dabei war noch das Risiko einer (ohnedies eingetroffenen) Nichtbegleichung in Betracht zu ziehen.

Die im VwGH Erkenntnis 2010/15/0205 aufgezeigte Möglichkeit ev. Erträge aus dem Verkauf von Wertpapieren zu erzielen scheidet im ggst. Fall aus. Es gab im ggst. Fall nichts zu verkaufen. Dass in der Beschwerde im ersten Absatz auf Seite 4 die

Geldhingaben als Wertpapieranschaffung dargestellt werden, ist nicht nachzuvollziehen und entbehrt jeder Grundlage. Ebenso die Behauptung, dass sich mit der Buchung der Geldentnahmen auf dem Konto „schwebende Geldbewegungen“ eine betriebliche Veranlassung ablesen lässt. Die ggst. Gesellschaft hätte ihren Entschluss, das Wirtschaftsgut als gewillkürtes Betriebsvermögen zu behandeln, zeitfolgerichtig als laufender Geschäftsfall dokumentieren müssen. Die im Zuge der Bilanzerstellung rückwirkend erfolgte Umbuchung vom Konto „schwebende Geldbewegungen“ auf das Darlehenskonto entspricht nicht der vom VwGH gebotenen Vorgehensweise.

Die Beschwerdeausführungen hinsichtlich der Judikatur zu Verträgen mit „nahen Angehörigen“ gehen vollkommen ins Leere. In keiner Phase der Außenprüfung wurde angenommen, noch im Bericht dargestellt, dass es sich beim GS/GF und dem Geldempfänger Herrn L. um nahe Angehörige handle.

Bei den im dritten Absatz auf Seite 4 der Beschwerde aufgegriffenen „Zweifel der Außenprüfung“ an der Geldhingabe durch die Außenprüfung ist zu bemerken, dass sich allein aus der Textierung, ... „es kann dahingestellt bleiben...“ ergibt, dass diesem Umstand keine Entscheidungsrelevanz beigemessen wurde. Daher gehen auch die Beschwerdevorbringen hinsichtlich einer Zeugeneinvernahme ins Leere. Die Teilstetzung von VwGH-Entscheidungen aus dem Jahre 1948 (!) dienen wohl eher dazu krampfhaft Verfahrensmängel aufzuzeigen, als die gegenwärtige Rechtslage darzulegen.

Die unter dem Titel „Verdeckte Ausschüttungen“ dargestellten Ausführungen hinsichtlich einer Liebhabereibetätigung im Rahmen einer Kapitalgesellschaft sind nicht nachvollziehbar. Ein Zusammenhang zwischen den Prüfungsfeststellungen und einer ev. Liebhaberei bei der ggst. Gesellschaft kann nicht hergestellt werden.“

In der weiteren Folge wurde von der Bf. der Darlehensbetrag in Höhe von 269.500 € vom rechtsfreundlichen Vertreter bei Herrn L. eingeklagt und eine entsprechende Exekutionsbewilligung vom 2.9.2014 vorgelegt. Zur tatsächlichen Vereinnahmung der Darlehensvaluta wurden keine Vorbringen erstattet.

Über die überreichte Beschwerde hat das Bundesfinanzgericht Folgendes erwogen:

Entsprechend dem vom Prüfer festgestellten Sachverhalt wurden von der bf. GmbH Herrn L. Darlehensbeträge von insgesamt 269.500 €, welche in vier Tranchen beginnend mit 22.1.2010 bis 6.7.2010 hingegeben wurden, zur Verfügung gestellt. Zu Gunsten der Bf. wurde lediglich eine Risikolebensversicherung abgeschlossen. Weitere Sicherheiten - ungeachtet der Höhe der Darlehenssumme - wurden nicht eingeräumt. Als Zinssatz wurde ein 2% Zuschlag zum 3-Monats-Euribor vereinbart. Abgesehen davon ist zu bedenken, dass durch die Einräumung eines derart hohen Darlehens sich die Bf. selbst durch Kontoüberziehungen refinanzieren musste.

In der Zeugenaussage des Gesellschaftergeschäftsführers im Strafverfahren vor der Polizei gegen Herrn L., ob er sich weiter geschädigt erachtete, wies dieser unter anderem darauf hin, die Rückzahlungen seien bereits im September 2009 ins Stocken geraten. Das gegenständliche Darlehen der Bf. blieb unerwähnt und fand im gerichtlichen Strafverfahren keine Erwähnung.

Am 10.2.2014 erfolgte die klageweise Geltendmachung des Darlehensbetrages und am 2.9.2014 eine gerichtliche Exekutionsbewilligung. Auf Grund dieser Umstände scheint ungeachtet der sofortigen Einbuchung bzw. Eröffnung eines Darlehens-/Forderungskontos gegen Herrn L. in den Büchern der Bf. die Tatsache der Hingabe des Darlehens nicht weiter zweifelhaft, weshalb weitere Beweisaufnahmen durch Einvernahme des Herrn L. entbehrlich sind. Es ist mit den Erfahrungstatsachen des täglichen Lebens vereinbar, dass es nicht üblich ist, einen derart hohen Klagsanspruch unbekämpft zu lassen, wenn er nicht seine Richtigkeit hatte.

Keine inhaltliche Deckung in den als Aktenvermerke titulierten Darlehensvereinbarungen hingegen erfährt – wie bereits die belangte Behörde in ihrer Beschwerdevorentscheidung hingewiesen hat, dass neben dem vereinbarten Zinsgewinn auch die mit 20-30 % angesprochene Rendite aus der Verwertung von Second-Hand-Versicherungen tatsächlich der Bf. zu Gute gekommen wäre. Derartige Ansprüche hat die Bf. auch in ihrer Darlehensklage nicht geltend gemacht. Aus diesen Urkunden geht ausdrücklich hervor, dass lediglich ein verzinsliches Darlehen gewährt wurde. Die bloße Andeutung des Darlehensnehmers der Bf. gegenüber, die Darlehenssumme für den Ankauf von Second-Hand-Lebensversicherungspolizzen zu verwenden, wird nicht weiter in Abrede gestellt. Diese stellt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nichts weiter als ein unbeachtliches Motiv dar, aus dem sich keine über die Verzinsung hinausgehenden Gewinnchancen für die Bf. ableiten lässt.

Gegenständlich strittig sind die geltend gemachten Abschreibungen der Darlehensbeträge 2010: 80.850 €; 2011: 134.750 € und 2012: 40.425 € als Betriebsausgaben.

1. Körperschaftsteuer 2010-2012:

§ 7 Abs. 3 KStG 1988 lautet wie folgt:

„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 Einkommenserstellung nach Abs. 2 und diesem Absatz sind die Vorschriften des § 6 Z 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 anzuwenden.

...“

Nach h.L. und Rechtsprechung kann auch eine § 7 Abs. 3-Körperschaft eine sog. außerbetriebliche Sphäre haben. Bei § 7 Abs. 3– Körperschaften werden alle Einkünfte iSd. § 2 Abs. 3 EStG den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechnet, folglich sind alle Wirtschaftsgüter, die der Einkünfterzielung dienen, dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen, vorausgesetzt, sie dienen der Einkommenserzielung der Körperschaft. Die in § 7 Abs. 3 KStG enthaltene Transformationsnorm schließt nicht aus, dass diese Körperschaften steuerrechtlich in bestimmten Fällen einen „außerbetrieblichen Vermögensbereich“ haben können. Dieser umfasst (vgl. KStR 2013 Rz 436):

- Wirtschaftsgüter, die nicht der Einkünfterzielung dienen (z.B. Wirtschaftsgüter, die bei einer Liebhabereitfähigkeit verwendet werden;
- Wirtschaftsgüter, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften (teilweise) bei der Gewinnermittlung unberücksichtigt zu bleiben haben (z.B. Wirtschaftsgüter iSd. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG, soweit die darauf entfallenden Aufwendungen unangemessen sind; siehe dazu Tz 90/1 ff). (*Heinrich in: Quatschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer -KStG 1988, § 7 KStG, Tz. 84*).

Wie die Bf. in ihrer Beschwerde richtig verweist, ist der Anwendungsbereich einer Liebhabereitfähigkeit nicht ohne weiteres ableitbar. Ebenso verhält es sich mit Wirtschaftsgütern, deren Anschaffung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Darunter werden in der Regel Gebäude oder andere Immobilien verstanden, die in der Regel den Wohnbedürfnissen des Gesellschafters dienen, verstanden. Solche liegen ebenfalls sachverhaltsmäßig nicht vor, daher erübrigen sich weitergehende Ausführungen.

Die Hingabe eines Darlehens an einen Nichtgesellschafter kann ohne Vorliegen einer nachweislichen Nahebeziehung zum Anteilseigner nicht zu den Wirtschaftsgütern, deren Anschaffung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, gesehen werden.

Derartige Wirtschaftsgüter müssen dem betrieblichen Geschehen förderlich sein. Grundsätzlich kann auch Risikovermögen dazu in Betracht kommen, wobei die Entscheidungsfreiheit der Behandlung gewillkürten Betriebsvermögens nicht schrankenlos ist und von einer derartigen Entscheidungsfreiheit kein so weit gehender Gebrauch gemacht werden darf, dass Wirtschaftsgüter nur deswegen in das Betriebsvermögen eingebbracht werden, um insbesondere im Hinblick auf die bestehende Wertminderung einen steuerlichen Vorteil zu erreichen (vergleichbar im Fall einer KG, VwGH 27.6.2013, 2010/15/0205).

Im Hinblick auf den sehr eingeschränkten Anwendungsbereich des steuerneutralen Vermögens einer Kapitalgesellschaft werden diesbezüglich die speziellen Umstände (Hingabe unbesicherter Darlehen) genauer zu würdigen sein.

Gemäß § 25 Abs. 1 GmbHG sind die Geschäftsführer der Gesellschaft gegenüber verpflichtet, bei ihrer Geschäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden. Gemäß Abs. 2 haften die Geschäftsführer, die ihre Obliegenheiten verletzen, der Gesellschaft zur ungeteilten Hand für den daraus entstandenen Schaden.

Außer einem pflichtwidrigen Verhalten setzt die Schadenersatzsanktion des § 25 GmbHG auch schuldhaftes Verhalten voraus. Dieses ist zu bejahen, wenn ein Geschäftsführer die erforderliche Sorgfalt außer Acht lässt. Sie wird in Abs. 1 als die eines ordentlichen Geschäftsmannes umschrieben. Diese Formulierung besagt dasselbe wie § 84 Abs. 1 AktG, wo von einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter die Rede ist. Hier wie dort geht es darum, dass sich Mitglieder des geschäftsführenden Organs nicht wie ein beliebiger Unternehmer, sondern wie jemand in verantwortlich leitender Position bei selbständiger treuhänderiger Wahrnehmung fremder Vermögensinteressen verhalten müssen (so zutreffend OGH wbl 2004, 192, wbl 2002, 325, JBI 2000, 324, GesRZ 1986, 97). Abs. 1 enthält einen objektiven Verschuldensmaßstab. Deshalb kann sich kein Geschäftsführer auf seine Unfähigkeit berufen, diesem Maßstab zu entsprechen (OGH wbl 2002, 325, GesRZ 1982, 56, GesRZ 1978, 36, EvBl 1979/135, EvBl 1971/188).

Entsprechend obiger Überlegungen ergibt sich die Sorgfaltspflicht im Besonderen vor allem aus der Branche des Unternehmens, aber auch aus anderen Faktoren, wie aus dessen Größe, Marktposition und ähnlichen Umständen. Der Fehlschlag unternehmerischer Entscheidungen ist nicht schon an sich pflichtwidrig, würde dem Organ doch sonst ein Unternehmerrisiko aufgebürdet, das stets bei der Gesellschaft bleibt; nur die Verletzung der Pflicht zu branchen-, großen- oder situationsadäquaten Bemühungen kann dem Organ als Pflichtverletzung vorgeworfen werden. Die Prüfung pflichtwidrigen Verhaltens hat sich an der Sicht ex ante zu orientieren (wbl 2002/325; 2002/227).

Im gegenständlichen Fall ist davon auszugehen, dass die – abgesehen von der Risikolebensversicherung – unbesicherte Hingabe von Darlehen in Höhe von ca. 270.000 € nicht den gewöhnlichen Umständen des gewöhnlichen Geschäftslebens eines Elektroinstallationsbetriebes entsprechen kann, zumal ein Geldverlust in Anbetracht der dem Gesellschaftergeschäftsführer bereits bekannten Zahlungsstockung als naheliegend anzunehmen war und kein kommerzieller Geldverleiher in ähnlicher Weise so gehandelt hätte. Abgesehen davon war dies ein branchenfremdes Geschäft, bei dem der Geschäftsführer zu größter Vorsicht verpflichtet gewesen wäre. In diesem Zusammenhang wäre im Falle einer von den Gesellschaftern bestellten Fremdgeschäftsführung mit der Inanspruchnahme aus dem Titel des Schadenersatzes zu rechnen, zumal die

Geschäftsführungsbefugnisse mit einer nahezu vorsätzlichen auffallenden Sorglosigkeit wahrgenommen wurden und das anvertraute Gesellschaftsvermögen sorglos aufs Spiel gesetzt wurde.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH setzt die Haftung nach GmbHG nicht nur ein pflichtwidriges und schuldhaftes Verhalten des Geschäftsführers voraus. Sie tritt dann nicht ein, wenn die Handlung des Geschäftsführers auf einem Beschluss der Gesellschafter oder auf einer verbindlichen Weisung beruhe. Haftungsbefreiend wirke die Zustimmung der Gesellschafter auch dann, wenn die Maßnahme vom Geschäftsführer vorgeschlagen wurde. Allerdings ist es denkbar, dass der Verzicht der Kapitalgesellschaft auf eine Forderung gegen ihren Gesellschafter-Geschäftsführer als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen ist. Dies setzt jedoch eine bei der GmbH bereits eingetretene Gewinnminderung voraus, die darin bestehen könnte, dass die an sich zu aktivierende Forderung aus Gründen eines in anderer Weise ausgesprochenen Forderungsverzichtes nicht mehr aktiviert werden darf (vgl. BFH 14.9.1994, I R 6/94, BStBl 1997 II S. 89). Auf Grund der Identität der Gesellschafter- (100%) und Geschäftsführerstellung hat das Gesellschaftsorgan eine Aktivierung eines allfälligen Regressanspruches unterlassen, und es ist somit von einem *causa societatis* erfolgten schlüssigen Verzicht auszugehen.

Ertragssteuerlich ist bei der Gesellschaft kein Ausfall eingetreten, da in dieser Höhe ein entsprechender Rückgriffsanspruch an den verantwortlichen Geschäftsführer zu aktivieren gewesen wäre. Daher sind die verbuchten Forderungsabschreibungen infolge Vorhandenseins entsprechender (fiktiver) Regressansprüche nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen. Im Übrigen würden Abschreibungen entsprechender Regressansprüche gegen den Gesellschaftergeschäftsführer nicht betrieblich veranlasste Aufwendungen (verdeckte Ausschüttungen) darstellen.

2. Kapitalertragsteuer 2010:

Die maßgeblichen Rechtsvorschriften werden wie folgt dargestellt:

§ 27 Abs. 1 EStG 1988 (Stand: 31.12.2010):

„*Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören, Einkünfte aus Kapitalvermögen:*

Z. 1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

...“

§ 93 EStG 1988 (Stand: 31.12.2010):

„Abs. 1 Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Abs. 2: Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

Z 1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

...“

§ 95

Abs. 1: Die Kapitalertragsteuer beträgt 25%.

Abs. 2: Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 3 Z 5, bei denen die Kapitalertragsteuer auf Grundlage von Meldungen gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 vierter Satz des Investmentfondsgesetzes 1993 und gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 dritter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes einbehalten wird, geht die Haftung für die Richtigkeit der gemeldeten Beträge auf den Rechtsträger des ausländischen Kapitalanlagefonds über. Wird Kapitalertragsteuer auf Grundlage von Meldungen gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 fünfter Satz des Investmentfondsgesetzes 1993 und gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 vierter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes einbehalten, haften für die Richtigkeit der gemeldeten Beträge der Rechtsträger des ausländischen Kapitalanlagefonds und der steuerliche Vertreter zur ungeteilten Hand.

Abs. 3: Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist verpflichtet:

1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge.
2. Bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (§ 93 Abs. 3) die kuponauszahlende Stelle. Kuponauszahlende Stelle ist
 - das Kreditinstitut, das an den Kuponinhaber Kapitalerträge im Zeitpunkt der Fälligkeit und anteilige Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers auszahlt,
 - der inländische Emittent, der an den Kuponinhaber solche Kapitalerträge auszahlt,

- die Zweigstelle eines Dienstleisters mit Sitz in einem Mitgliedstaat, der auf Grund der Richtlinie 2006/48/EG, ABl. Nr. L 177 vom 30.06.2006, oder auf Grund der Richtlinie 2004/39/EG, ABl. Nr. L 145 vom 21.04.2004, in der Fassung der Richtlinie 2006/31/EG, ABl. Nr. L 114 vom 05.04.2006, zur Erbringung von Wertpapierdienstleistungen und Nebendienstleistungen im Inland berechtigt ist.

Z.3: Ein Dritter, der Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 4 gewährt.

Z 4: Bei ausländischen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c das Kreditinstitut, das die Kapitalerträge auszahlt.

Abs. 4: Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. Die Kapitalerträge gelten für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer als zugeflossen:

Z.1: Bei Kapitalerträgen, deren Ausschüttung von einer Körperschaft oder deren Zuwendung durch eine nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallende Privatstiftung beschlossen wird, an jenem Tag, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist. Wird im Beschuß kein Tag der Auszahlung bestimmt, so gilt der Tag nach der Beschußfassung als Zeitpunkt des Zufließens.

Z 2: ...

Z. 3: ...

Z. 4: ...

Z 5: Bei Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. e im Zeitpunkt des Zufließens nach Maßgabe des § 19.

Abs. 5: Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder
2. der Empfänger weiß, daß der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

...“

Die Kapitalertragsteuerpflicht entsteht grundsätzlich erst mit dem Zufließen der Vorteilszuwendung (iSd § 19 EStG; § 95 Abs. 3 EStG; VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066; UFS 25.2.2008, RV/0124-L/03 bzw 26.1.2009, RV/1109-W/07; Mayr/Herzog/Blasina/Schwarzinger/Schlager, Körperschaftsteuer 2010, 131).

Die Erfassung einer verdeckten Ausschüttung erfolgt bei Einkünften aus Kapitalvermögen nach dem sog. Zuflussprinzip (§ 19 Abs. 1 EStG; VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002 bzw. 26.6.2014, 2011/15/0028 sowie Doralt, EStG¹⁰ § 19 Tz 2; Quantschnigg-Schuch, ESt-HB § 95 Tz 6; Kirchmayr, Beteiligungserträge 84; sowie EStR 2000 Rz. 4601 ff bzw. Rz.

7710). Sie gilt grundsätzlich als (dann) zugeflossen, wenn der Anteilseigner über sie verfügen kann (VwGH 16.12.1986, 86/14/0064; BFH 19.12.2007, VIII R 13/05, BStBl II 2008, 568; EStR 2000 Rz 4618). Ist dem Anteilseigner noch kein Vorteil zugeflossen, ist damit bei ihm die verdeckte Ausschüttung noch nicht verwirklicht (VwGH 26.6.2014, 2011/15/0028).

Die KEST-Pflicht hängt hingegen in keiner Weise davon ab, in welchem Zeitraum es bei der ausschüttenden Körperschaft zu einer Einkommenskorrektur (s. Punkt 1 oben) kommt (VwGH 9.7.2008, 2005/13/0020; 29.4.2010, 2005/15/0057; 25.9.2012, 2008/13/0241).

Verzichtet eine Körperschaft causa societatis zugunsten eines Gesellschafters auf eine ihm gegenüber bestehende Forderung, liegt im Zeitpunkt des (allenfalls schlüssigen) Verzichts eine verdeckte Ausschüttung vor (BFG 28.3.2014, RV/2100279/2012, mit Verweis auf VwGH 20.1.2010, 2007/13/0009 bzw. 26.4.2006, 2004/14/0066 und 24.9.2008, 2008/15/0110).

Bei einem beherrschenden Gesellschafter gestaltet sich der Zufluss folgendermaßen: Grundsätzlich fließt eine verdeckte Ausschüttung bereits mit Fälligkeit der gegen die Kapitalgesellschaft gerichteten (vermeintlichen) Forderung zu (VwGH 25.1.2012, 2008/13/0139; 26.2.2013, 2010/15/0061; BFH 22.5.1973, VIII R 97/70, BStBl II 1973, 815; 19.7.1994, VIII R 58/92, BStBl II 1995, 332; 5.10.2004, VIII R 9/03, BFH/NV 2005, 526; 8.5.2007, VIII R 13/06, BFH/NV 2007, 2249 bzw. Beschluss v 20.12.2011, VIII B 46/11, BFH/NV 2012, 597).

Diese Betrachtungsweise ist auch mit der Beurteilung des streitgegenständlichen Sachverhaltes vereinbar, zumal das Herrn L. gewährte unbesicherte Darlehen als Hochrisikogeschäft zu beurteilen ist, das ein sorgfältiger Geschäftsleiter nie hingegeben hätte. Daher ist der konkludente Verzicht auf allfällige Schadensersatzansprüche, wofür auch die Ausbuchungen - bis auf einen weniger als 10% umfassenden Restbetrag - sprechen, als Bereicherung des Gesellschaftergeschäftsführers zu betrachten, wobei dieser so stellen ist als hätte er mit den (versteuerten) Einkünften der Bf. unter Vornahme einer steuerpflichtigen offenen Ausschüttung die Darlehenshingabe finanziert.

3. Anspruchszinsen 2010 und 2011:

Da die Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide keine besonderen Vorbringen enthielten, wurde damit keine Rechtswidrigkeit der Anspruchszinsenbescheide aufgezeigt. Zinsenbescheide sind zwar mit Beschwerde anfechtbar.

Im Hinblick auf die Bindung des (Anspruchs)-Zinsenbescheides an die im Spruch des zur Nachforderung führenden Stammabgabenbescheides ausgewiesene Nachforderung muss aber der Beschwerde gegen einen Zinsenbescheid, die ausschließlich eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des Stammabgabenbescheides geltend macht, der Erfolg versagt bleiben (vgl. Ritz, BAO-Kommentar5, § 205, Tz. 34, 35).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

Graz, am 12. Februar 2016