



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, AdresseBw, bei Berufungserhebung vertreten durch Stb1gmbH, nunmehr vertreten durch Stb2GmbH, AdresseStgGes, vom 29. Jänner 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 27. November 2009 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß [§ 95 EStG 1988](#) hinsichtlich der Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 entschieden:

Soweit der angefochtene Bescheid vom 27. November 2009 die Haftung für Kapitalertragsteuer hinsichtlich des Jahres 2005 geltend macht, wird der Berufung Folge gegeben. Der Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer hinsichtlich des Jahres 2005, welcher gemeinsam mit den Haftungsbescheiden betreffend Kapitalertragsteuer hinsichtlich der Jahre 2006, 2007 und 2008 als der angefochtene Sammelbescheid vom 27. November 2009 ausgefertigt worden ist, wird dahingehend abgeändert, dass er die Haftung für Kapitalertragsteuer nur hinsichtlich der unstrittigen Vorgänge des Jahres 2005 aufgrund einer Bemessungsgrundlage iHv 14.233,60 € unter Anwendung eines Steuersatzes iHv 25%, sohin mit 3.558,40 € geltend macht.

Soweit der angefochtene Sammelbescheid vom 27. November 2009 die Haftung für Kapitalertragsteuer hinsichtlich der Jahre 2006, 2007 und 2008 geltend macht, wird die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer hinsichtlich der Jahre 2006, 2007 und 2008, welche gemeinsam mit dem Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer hinsichtlich des Jahres 2005 als der angefochtene Sammelbescheid vom 27. November 2009 ausgefertigt worden sind, bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Herr Gesellschafter-Geschäftsführer hält das gesamte Stammkapital der berufungswerbenden Gesellschaft (Berufungswerberin, Bw) und ist ihr einziger Geschäftsführer. Bilanzstichtag der Bw ist der 31. Jänner.

Laut Firmenbuchauszug mit historischen Daten (UFS-Akt Bl 29 f; Eintragung vom Datum1 2004 aufgrund Generalversammlungsbeschluss vom Datum2 2003) fand im Wirtschaftsjahr 2003/2004 eine Kapitalherabsetzung um Betrag statt, wobei der Gesellschafter-Geschäftsführer vor und nach der Kapitalherabsetzung auf die jeweilige Stammeinlage den vollen Betrag geleistet hatte.

Für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 nahm die Bw keine Einbehaltung von Kapitalertragsteuer vor.

A) Ablauf des erstinstanzlichen Verfahrens bis zur Erlassung des angefochtenen Bescheides:

Von Mai bis November 2009 erfolgte eine abgabenbehördliche Prüfung bei der Bw, worüber der Betriebsprüfer einen mit 6. November 2009 datierten Prüfungsbericht erstattete, welcher auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 6. November 2009 Bezug nimmt.

Aus dem Prüfungsbericht und der Schlussbesprechungsniederschrift gehen (bezogen auf Kalenderjahre) verdeckte Ausschüttungen der Bw an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer in folgenden Ausmaßen und mit folgenden KEST-Auswirkungen (25% Steuersatz) hervor:

	2005	2006	2007	2008
aus Tz 1 (Streitpunkt)	14.853,89	30.000,00	17.000,00	27.000,00
daraus resultierende KEST	3.713,47	7.500,00	4.250,00	6.750,00
aus Tz 3 und 4 (unstrittig)	14.233,60	10.000,00	12.588,40	10.000,00
daraus resultierende KEST	3.558,40	2.500,00	3.147,10	2.500,00
Summe aus Tz 1, 3 und 4	29.087,49	40.000,00	29.588,40	37.000,00
Summe resultierender KEST	7.271,87	10.000,00	7.397,10	9.250,00

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ einen „*Haftungsbescheid*“, mit dem die Bw gemäß [§ 95 EStG 1988](#) als Schuldnerin der Kapitalerträge zur Haftung für Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer herangezogen wurde mit folgendem Ausspruch:

<i>Zeitraum</i>	<i>Bemessungsgrundlage €</i>	<i>Steuersatz</i>	<i>Abgabenbetrag €</i>	<i>bisher gebucht €</i>	<i>Nachzahlung €</i>
<i>2005</i>	<i>29.087,29</i>	<i>25%</i>	<i>7.271,87</i>	<i>0,--</i>	<i>7.271,87</i>
<i>2006</i>	<i>40.000,--</i>	<i>25%</i>	<i>10.000,--</i>	<i>0,--</i>	<i>10.000,--</i>
<i>2007</i>	<i>29.588,40</i>	<i>25%</i>	<i>7.397,10</i>	<i>0,--</i>	<i>7.397,10</i>
<i>2008</i>	<i>37.000,--</i>	<i>25%</i>	<i>9.250,--</i>	<i>0,--</i>	<i>9.250,--</i>

Die Bescheidebegründung lautet: „Auf den Bp-Bericht vom 6.11.2009 wird verwiesen.“

Laut aktenkundiger Durchschrift (KSt-Akt Bl 8/2008) wurde dieser Haftungsbescheid in einer Ausfertigung kombiniert mit einem „Bescheid über den Säumniszuschlag“ erlassen. Beide Bescheide zusammen bilden somit einen Sammelbescheid (= kombinierten Bescheid). Derartige Bescheidausfertigungen sind zulässig (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 93 Tz 31). Bei der Kombination von Haftungsbescheid und Abgabenbescheid (über den Säumniszuschlag, welcher gemäß [§ 3 Abs. 1 und 2 BAO](#) eine Abgabe ist) besteht aufgrund der Gestaltung der Ausfertigung am Vorliegen eines Sammelbescheides, welcher aus zumindest (vgl. hierzu Punkt **C** der vorliegenden Entscheidung) zwei Bescheiden im rechtlichen Sinne besteht, nach Ansicht der Berufungsbehörde kein Zweifel. Inwieweit der Haftungsbescheid, welcher in diesem Sammelbescheid mit dem (Abgaben)Bescheid über den Säumniszuschlag kombiniert ist, seinerseits wiederum einen Sammelbescheid darstellt, wird unter Punkt **C/b** der vorliegenden Entscheidung dargestellt.

Zum Streitpunkt wird in Tz 1 des Prüfungsberichtes auf Punkt 1 der Niederschrift zur Schlussbesprechung verwiesen, worin wiederum dargestellt wird, dass die Bw auf einem für den Gesellschafter-Geschäftsführer geführten Verrechnungskonto Entnahmen verbucht habe. Die entnommenen Beträge hätten der Begleichung privater Ausgaben des Gesellschafter-Geschäftsführers gedient, da dieser über kein Geschäftsführergehalt von der Bw verfügt habe und das Geschäftsführergehalt von der S-GmbH zur Bestreitung des Lebensunterhaltes nicht ausgereicht habe.

„Das Verrechnungskonto zeigt folgende Entwicklung:

31.1.2005:	-55.396,11	(verursacht durch Verbuchung einer Kapitalherabsetzung)
31.1.2006:	14.853,89	
31.1.2007:	44.853,89	
31.1.2008:	61.853,89	
31.1.2009:	88.853,89	"

Unter Verweis auf Rsp des VwGH seien an Vereinbarungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter die Maßstäbe für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegen. Solche Abmachungen müssten von vornherein ausreichend klar und fremdüblich sein, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit nicht erwiesen sei und von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen sei.

Zu den hier gegenständlichen Entnahmen gebe es keine schriftliche Vereinbarung hinsichtlich der Darlehensgewährung und somit keine Rückzahlungsvereinbarungen, keine Rückzahlungstermine, keine Zinsfälligkeiten, keinen bestimmten Kreditrahmen, keine vereinbarten Sicherheiten. Es seien auch tatsächlich keine Zinsen verrechnet oder bezahlt worden sowie

keine Rückzahlung erfolgt. Eine ernstgemeinte bzw. glaubwürdige Rückzahlungsverpflichtung des Gesellschafter-Geschäftsführers habe es daher nicht gegeben.

Die seitens der Bw vorgebrachte Sicherheit, welche auf einer schriftlichen Zusage der Lebensgefährtin an den Gesellschafter-Geschäftsführer vom 31. August 2009 beruhe, wurde vom Betriebsprüfer u.a. deshalb verworfen, weil damit keine Sicherheit für die in den Vorjahren liegenden Zeitpunkte der jeweiligen Darlehensgewährungen erblickt werden könne, und auf die Bonität des Schuldners zu jenen Zeitpunkten komme es an. Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw verfüge über kein entsprechendes Privatvermögen. Die gegenständliche Vereinbarung (Zusage) beruhe darauf, dass die S-GmbH eine ihr gehörende Liegenschaft verkaufen wolle. Wenn dies (zu einem akzeptablen Preis) gelinge, so könne die Lebensgefährtin des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bw über eine Forderung an die S-GmbH, die mit einem Verrechnungsstand von 130.000 € aushafte, verfügen.

Diese schriftliche Vereinbarung, abgeschlossen zwischen den beiden Unterfertignern, unterschrieben vom Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw und seiner Lebensgefährtin, datiert mit 31. August 2009, in Ablichtung im Arbeitsbogen des Betriebsprüfers, lautet:

- „1. Frau Lebensgefährtin hat gegenüber der s-GmbH eine Darlehensforderung, welche derzeit mit einem Verrechnungsstand von € 130.000,00 aushaftet.
2. Frau Lebensgefährtin gibt Herrn Gesellschafter-Geschäftsführer die unwiderrufliche Zusage über den offenen Darlehensbetrag zum ausschließlichen Zweck der Rückzahlung seines Gesellschafterverrechnungskontos in der [Bw] verfügen zu können.
3. Frau Lebensgefährtin verpflichtet sich demgemäß künftighin keine Darlehensrückzahlungsbeträge zu ihrer eigenen freien Verwendung zu übernehmen, sondern erteilt bereits jetzt ihre Zustimmung, dass rückzahlbare Darlehensbeträge direkt zum Zweck der Rückführung des Gesellschafterverrechnungskontos von Herrn Gesellschafter-Geschäftsführer an die [Bw] überwiesen werden.“

Laut Betriebsprüfer sei es äußerst zweifelhaft, ob eine derartige Vereinbarung zivilrechtlich zum Erfolg führen würde, da es sich um keine Forderungsabtretung handle, sondern lediglich um eine schriftliche Zusage, über einen Geldbetrag verfügen zu können.

Abschließend listete der Betriebsprüfer die jeweiligen Entnahmen auf mit Datum und Betrag, nach Kalenderjahren gegliedert und summiert und von der jeweiligen Summe die KEST berechnet.

Laut Punkt 6 der Niederschrift über die Schlussbesprechung werde die auf verdeckte Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer vom Gesellschafter getragen und betrage daher 25%.

B) Berufungsverfahren:**a) Berufung vom 29. Jänner 2010:**

Unter Einhaltung der bis 31. Jänner 2010 (Sonntag) verlängerten Rechtsmittelfrist (Antrag: KSt-Akt Bl 9 ff/2008; Bewilligung: KSt-Akt Bl 12/2008), als deren letzter Tag gemäß [§ 108 Abs. 3 BAO](#) Montag, der 1. Februar 2010 anzusehen ist, wurde mit Schreiben vom 29. Jänner 2010 (KSt-Akt Bl 13 ff/2008, gemäß [§ 108 Abs. 4 BAO](#) maßgebliche Postaufgabe 1. Februar 2010) Berufung gegen den Haftungsbescheid gemäß [§ 95 EStG 1988](#) und den Säumniszuschlagsbescheid vom 27. November 2009 erhoben mit dem Antrag hinsichtlich Haftungsbescheid, die mit diesem vorgeschriebenen Kapitalertragsteuerbeträge 2005 – 2008, soweit sich diese aus den Feststellungen der Betriebsprüfung zum Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers ergäben (Verweis auf Tz 1) und insgesamt 22.213,47 € betrügen, nicht festzusetzen und demgemäß die berufungsgegenständlichen Bescheide abzuändern.

[Anmerkung: Ob das Berufungsverfahren zum o.a. Säumniszuschlagsbescheid noch anhängig ist, hat auf die vorliegende Berufungsentscheidung, welche der Referent gemäß [§ 282 Abs. 1 BAO](#) namens des Berufungssenates 7 des Geschäftsbereiches Steuern und Beihilfen des UFS der Außenstelle Wien erledigt, keinen Einfluss, weil für eine allfällig noch offene Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid aufgrund der Geschäftsverteilung des UFS nicht der Senat 7 des Geschäftsbereiches Steuern und Beihilfen der Außenstelle Wien zuständig wäre.]

Begründend wurde vorgebracht:

- Gegen die fehlende Schriftlichkeit einer Darlehensvereinbarung zwischen der Bw und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer sowie das daraus geschlossene Fehlen einer Vereinbarung zur Rückzahlungsverpflichtung und Nichtbestehen einer Rückzahlungsverpflichtung:

Aus jeder „Entnahme“ von Vermögenswerten aus einer Kapitalgesellschaft entstehe für die Gesellschaft gegenüber dem Entnehmenden ein zivil- und unternehmensrechtlicher Rückzahlungsanspruch sowie korrespondierend für den Entnehmenden die Rückzahlungsverpflichtung; es sei denn, es lägen Anspruchsverzichtsvereinbarungen bzw. Zusagen vor, was hier jedoch keinesfalls gegeben sei. Demgemäß seien die „Entnahmen“ in den Jahresabschlüssen der Bw als Forderungen im Aktiv-Vermögen der Bw ausgewiesen. Diese Forderungen seien in den beim Firmenbuch offengelegten Bilanzen enthalten, seien Teil des Kreditratings der Bw und würden in einem Insolvenzverfahren fällig gestellt werden.

Es bestehe nicht nur dann ein Rückzahlungsanspruch bzw. eine Rückzahlungsverpflichtung, wenn dies ausdrücklich schriftlich vereinbart werde. Dies ergebe sich

unmittelbar und ex lege von selbst, sodass eine schriftliche Vereinbarung darüber nicht rechtsbegründend wäre und nicht als Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung der zivilrechtlich zwingend bestehenden Rückzahlungsverpflichtung gefordert werden könne.

- Gegen die mangelnde Bonität des Schuldners im Zeitpunkt der jeweiligen Darlehensgewährung:

Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw habe jeweils zu den Zeitpunkten der Darlehensgewährungen – neben Sachwerten des Privatvermögens – als wesentlichen Wert über seine Geschäftsanteile an der Bw verfügt. Die Bw befinde sich zu allen Entnahmezeitpunkten in positiver Eigenkapital- und ordnungsgemäßer Finanzlage. Der Vermögenswert dieser Beteiligung überdecke die verfahrensgegenständlichen Darlehensbeträge.

Zusammengefasst fehle es für die Feststellung verdeckter Ausschüttungen durch Darlehensgewährungen an der Erfüllung folgender wesentlicher Tatbestandsmerkmale:

- für das objektive Tatbild fehle es:
 - an der Zuwendung eines vermögenswerten Vorteiles,
 - an einer Vermögensminderung bei der Körperschaft,
- für das subjektive Tatbild, bestehend aus einer ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung fehle es schon am objektiven Tatbild.

b) zweitinstanzliches Vorverfahren:

Der Referent hielt dem Finanzamt mit Schreiben vom 10. März 2010 zur gemäß [§ 202 Abs 1 BAO](#) sinngemäßen Anwendung von [§ 201 Abs 4 BAO](#) vor:

„Die Berufung richtet sich gegen einen („den“) Haftungsbescheid gemäß [§ 95 EStG 1988](#) und auch der Vorlagebericht betrifft einen Haftungsbescheid zur Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 bis 2008.

Gemäß [§ 202 Abs 1 BAO](#) gilt [§ 201 BAO](#) sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt: Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides ([§ 224 Abs 1 BAO](#)) geltend zu machen.

Laut *Ritz*, BAO³, § 202 Tz 2 obliegt bei der KEST die Selbstberechnung der Abgabe dem Haftungspflichtigen.

§ 323 Abs 11 Satz 1: „§ 201 und § 214 Abs. 2 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 97/2002 sind erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabensanspruch nach dem 31. Dezember 2002 entsteht.“

Der Abgabensanspruch entsteht gemäß § 4 Abs 2 lit a Z 3 „für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte“.

Die Abgabensprüche bzw sinngemäß die der Haftung zugrundeliegenden Abgabensprüche

betreffend KEST hinsichtlich des Streitzeitraumes 2005 bis 2008 entstanden nach dem 31. Dezember 2002, sodass [§ 201 BAO](#) idF BGBl I 97/2002 (sinngemäß) anzuwenden ist.

Somit ist meiner Ansicht nach (auch) [§ 201 Abs 4 BAO](#) idF BGBl I 97/2002 hier sinngemäß anzuwenden. Dieser Absatz lautet: „(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.“ (Laut Ritz, BAO³, § 201 Tz 43 ist das Wirtschaftsjahr (nur) für den Fall des [§ 20 Abs 3 UStG 1994](#) von Belang.)

Sinngemäß auf die Heranziehung zur Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß [§ 95 Abs 2 EStG 1988](#) übertragen bedeutet [§ 201 Abs 4 BAO](#) meiner Ansicht nach: *Die Geltendmachung der Haftung für Kapitalertragsteuerbeträge, deren Steuerschuld innerhalb desselben Kalenderjahres entstanden ist, kann in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.*

In der Niederschrift zur Schlussbesprechung zum vorliegenden Fall sind für die Jahre 2005, 2006 und 2007 jeweils drei und für das Jahr 2008 sieben Vorfälle (Ausschüttungen) angeführt, die nach Ansicht des Finanzamtes KEST-Pflicht ausgelöst haben.

Wenn man (ebenso wie UFS 7.4.2008, RV/0380-S/06; UFS 9.9.2009, RV/0132-S/08) die aus jeder einzelnen Ausschüttung resultierende KEST jeweils als eigene (sinngemäße) Abgabe (Einbehaltungsverpflichtung durch Abzug und Abfuhrverpflichtung gemäß [§ 95 EStG 1988](#)), d.h. die KEST nicht als (sinngemäße) Abgabe für ein ganzes Kalenderjahr ansieht, erlangt die Zusammenfassungsberechtigung gemäß [§ 201 Abs 4 BAO](#) auch hinsichtlich der KEST einen Anwendungsbereich.

Da beide Streitparteien von einem Haftungsbescheid für mehrere Kalenderjahre ausgehen, steht dies nach meiner Ansicht in Widerspruch zum hier sinngemäß anzuwendenden [§ 201 Abs 4 BAO](#), außer wenn dieser Haftungsbescheid als sogenannter Sammelbescheid gesehen würde, der rechtlich aus je einem Haftungsbescheid betreffend die Ausschüttungen für jedes der strittigen Kalenderjahre angesehen wird.

Aus der Literatur zu Sammelbescheiden:

Sammelbescheide (kombinierte Bescheide) liegen vor, wenn eine Ausfertigung mehrere Bescheide umfasst; dies ist zulässig; *„Sammelbescheide sind so zu gestalten, dass der Bescheidadressat das Vorliegen mehrerer Bescheide erkennt“.* (Ritz, BAO³, § 93 Tz 31). *„Hiebei sind die essenziellen Spruchbestandteile (insbesondere Art und Höhe der Abgaben und Bemessungsgrundlagen) für sich gesondert anzuführen.“* (Ritz, SWK 28/2009, S 854, „Kommunalsteuerbescheide ... Rechtslage nach dem Abgabenverwaltungsreformgesetz“).

Das Finanzamt antwortete mit Schreiben vom 24. März 2010, wonach es sich um einen Sammelbescheid, bestehend aus vier (Jahres-)Bescheiden handle. Die Bescheide enthielten – auch im Zusammenhalt mit dem Prüfungsbericht – alle essentiellen Bestandteile. Auf diese Weise sei auch die *„Sache des Haftungsverfahrens“* eindeutig festgelegt. Es sei nur eine sprachliche Ungenauigkeit, wenn beide Parteien von einem Bescheid sprächen.

Mit Schreiben vom 30. August 2010 übermittelte der Referent der steuerlichen Vertretung der Bw Ablichtungen der o.a. Schreiben vom 10. März und vom 24. März 2010.

Mit Schreiben vom 13. Juli 2011 teilte die (nunmehrige) steuerliche Vertretung der Bw mit, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw am 8. Juli 2011 zur Reduzierung seines Gesellschafter-Verrechnungskontos 40.000 € auf das Bankkonto der Bw eingezahlt habe, wozu Belege beigelegt waren. Der Rückzahlungsvorgang möge in die Beurteilung des Falles miteinbezogen werden. Der verbleibende Betrag auf dem Verrechnungskonto werde aus

damaliger Sicht bis Jahresende 2011 infolge Hausverkaufes zur Einzahlung kommen. Telefonisch war dem Referenten über den Inhalt des Schreibens schon am 13. Juli 2011 Mitteilung gemacht und vorgebracht worden, dass dies auf ausreichende Bonität des Gesellschafter-Geschäftsführers hindeute.

Das Vorbringen vom 13. Juli 2011 wurde dem Finanzamt als Amtspartei mit Schreiben des Referenten des UFS vom 20. Juli 2011 zur Kenntnis gebracht.

c) Bei der Bw wurde ab Februar 2012 eine Nachschau zum Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers ab 1. Februar 2009 durchgeführt.

Über die Nachschau wurde eine mit 8. März 2012 datierte Niederschrift aufgenommen, in welcher die Betriebsprüferin Entnahmen des Jahres 2009, die ihrer Ansicht nach verdeckte Ausschüttungen seien, auflistete und eine Summe von 28.500 € errechnete.

Die KEST von dieser Summe ($28.500 \times 25\% = 7.125 \text{ €}$) wurde mit einem (Abgaben)Bescheid vom 12. März 2012 aufgrund dessen Bezeichnung „für den Zeitraum: 01-12/2010“ dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw als materiellem Bescheidadressaten vorgeschrieben, wobei jedoch die Steuernummer der Bw auf dem Bescheid angegeben war und die 7.125 € auf dem Steuerkonto der Bw verbucht wurden. Begründet wurde der Bescheid u.a. damit, dass die KEST aus Liquiditätsgründen dem Gesellschafter vorgeschrieben werde.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw mit Schreiben vom 10. April 2012 Berufung.

Der Referent im UFS hielt dem Finanzamt und der Bw mit Schreiben vom 9. Mai 2012 die zeitlichen Differenzen zwischen Entnahmen (im Jahr 2009) und dem Bescheid vom 12. März 2012 (betreffend das Jahr 2010) sowie die mangelnde Befugnis der Bw zur Erhebung der Berufung gegen den an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer gerichteten Bescheid vor.

Das Finanzamt hob den KEST-Festsetzungsbescheid vom 12. März 2012 für den Zeitraum 01-12/2010 gemäß [§ 299 BAO](#) mit Bescheid vom 31. Mai 2012 auf.

Der UFS wies mit Bescheid vom 21. August 2012 unter GZ. RV/1188-W/12 die Berufung der Bw vom 10. April 2012 gegen den Bescheid vom März 2012 zurück.

d) Mit Telefax vom 10. Dezember 2012 wurde seitens der Bw auf die beantragt gewesene und für 17. Dezember 2012 vorgesehen gewesene mündliche Berufungsverhandlung verzichtet und mitgeteilt: Der Gesellschafter-Geschäftsführer wickle gerade einen – in der Vorkorrespondenz schon erwähnten – Liegenschaftsverkauf ab. Es fehle nur mehr der Energieausweis. Im Jänner kommenden Jahres werde aus diesem Erlös sein Verrechnungskonto in der Bw zur Gänze getilgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

C) Beurteilung des angefochtenen Haftungsbescheides vom 27. November 2009:

a) Einordnung des Haftungsbescheides (der Haftungsbescheide) als Teil eines sogenannten Sammelbescheides, d.h. einer Ausfertigung, die auch den Abgabenbescheid betreffend den Säumniszuschlag umfasst hat:

Bei der gegenständlichen Kombination von Haftungsbescheid und Abgabenbescheid über den Säumniszuschlag besteht aufgrund der Gestaltung der Ausfertigung am Vorliegen eines Sammelbescheides kein Zweifel.

b) Einordnung des gegenständlichen Haftungsbescheides als Sammelbescheid (kombinierter Bescheid), welcher aus mehreren Haftungsbescheiden besteht:

Da es sich im vorliegenden Fall nicht um KEST auf die Erträge von Geldeinlagen und sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten sowie von Forderungswertpapieren handelt, liegen hier nicht Abgaben und daraus resultierende Haftungen für jeweils ein ganzes Jahr (2005, 2006, 2007 bzw. 2008) oder für vier Jahre (2005 bis 2008) vor. Vielmehr liegen hier Ausschüttungen und KEST-Haftungen iZm Beteiligungserträgen vor, sodass für jede einzelne Ausschüttung eine Abgabe und eine Haftung vorliegt, die durch folgende Merkmale individualisiert wird:

- Empfänger der jeweiligen, einzelnen verdeckten Ausschüttung;
- der Vorteil, in welchem die einzelne verdeckte Ausschüttung besteht;
- der Zuflusszeitpunkt (bzw. – etwa bei einer Nutzungsentnahme – gegebenenfalls Zuflusszeitraum) der jeweiligen, einzelnen verdeckten Ausschüttung;
- Höhe der jeweiligen Bemessungsgrundlage.

Dies wird geschlossen aus *Schwaiger*, „KESt-Haftungsbescheide für (verdeckte) Ausschüttungen“ in SWK 25/2010 sowie aus folgenden gesetzlichen Bestimmungen: Gemäß [§ 96 Abs 1 Z 1 EStG 1988](#) in der Fassung vor BGBl I 111/2010 hat der zum Abzug Verpflichtete die einbehaltenen Beträge binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge abzuführen, d.h. jede KEST-Abfuhrverpflichtung innerhalb eines Jahres hat eine eigene Fälligkeit. Gemäß [§ 4 Abs 2 lit. a Z 3 BAO](#) entsteht der Abgabenanspruch an Einkommensteuer, welche mittels der KEST-Abfuhr entrichtet werden soll, im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte, sodass auch jede Ausschüttung mit einer eigenen Entstehung des Abgabenanspruches an Einkommensteuer verbunden ist. Die daraus

resultierende, eigene Fälligkeit für jede Ausschüttung wird jedoch im Falle der Haftungsanspruchnahme durch eine einmonatige Nachfrist ergänzt (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 224 Tz 9).

Die vorgenannte Individualisierung und damit die Bestimmung, welche „Sache“ (bzw. welche Sachen) im Sinne des [§ 289 Abs. 2 BAO](#) den Gegenstand des angefochtenen Haftungs-Bescheides (der angefochtenen Haftungs-Bescheide) bilden, erfolgt hier durch Zusammenschau von Bescheid und Begründung (vgl. später).

Im Hinblick auf § 202 Abs. 1 iVm [§ 201 Abs. 4 BAO](#) ist aus der Gestaltung des Sammelbescheides (der kombinierten Bescheidausfertigung) zu entscheiden,

- ob (1. Variante) der „Haftungsbescheid“ seinerseits aus vier Bescheiden betreffend jeweils ein Streitjahr kombiniert ist, welche wiederum Sammelbescheide (kombinierte Bescheide) darstellen, indem in ihnen die Haftungsbescheide hinsichtlich jeweils einer im betreffenden Streitjahr erfolgten Ausschüttungen kombiniert sind;
- oder ob (2. Variante) der „Haftungsbescheid“ seinerseits aus vier Bescheiden betreffend jeweils ein Streitjahr kombiniert ist, welche keine Sammelbescheide darstellen, indem in ihnen die Haftungsanspruchnahmen hinsichtlich der im jeweiligen Streitjahr erfolgten Ausschüttungen nicht *kombiniert*, sondern iSv § 202 Abs. 1 iVm [§ 201 Abs. 4 BAO](#) innerhalb des jeweiligen Streitjahres (Kalenderjahres) *zusammengefasst* sind;
- oder ob (3. Variante) der „Haftungsbescheid“ (ohne ‘Zwischenebene’ von vier Bescheiden betreffend jeweils ein Streitjahr) aus den Haftungsbescheiden hinsichtlich jeweils einer der Ausschüttungen im Zeitraum 2005 bis 2008 kombiniert ist;
- oder ob (4. Variante) der „Haftungsbescheid“ (ohne ‘Zwischenebene’ von vier Bescheiden betreffend jeweils ein Streitjahr) nicht aus den Haftungsbescheiden hinsichtlich jeweils einer der Ausschüttungen im Zeitraum 2005 bis 2008 *kombiniert* ist, sondern teils im Sinne von [§ 201 Abs. 4 BAO](#) und teils im Widerspruch hierzu alle Haftungsanspruchnahmen in den Jahren 2005 bis 2008 *zusammenfasst*.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist die Bescheidausfertigung aus folgenden Gründen nach der 2. Variante zu betrachten:

- Die 1., 2. und 3. Variante stehen mit § 202 Abs. 1 iVm [§ 201 Abs. 4 BAO](#) im Einklang, wogegen die 4. Variante gesetzwidrig wäre. Bei der Interpretation einer Bescheidausfertigung sollte einer Auslegung mit gesetzeskonformem Ergebnis der Vorrang gegenüber einer Auslegung mit gesetzwidrigem Ergebnis der Vorrang gegeben werden, sodass nur die ersten drei Varianten in Frage kommen. (Vgl. auch die in FN 28 von *Schwaiger*,

„Sammelbescheid oder zusammengefasste Festsetzung?“ in SWK-Heft 22/2010 zitierten Erkenntnisse VwGH 17.12.1996, [92/14/0214](#), VwGH 10.4.1997, [94/15/0218](#), VwGH 19.3.1998, [97/15/0219](#), in denen wohl nicht die Erkennbarkeit des Vorliegens eines Sammelbescheides im Vordergrund steht.)

- Die in Punkt **A** der vorliegenden Entscheidung wiedergegebene tabellarische Spruchgestaltung bietet keine Hinweise auf das Vorliegen der 1. oder der 3. Variante, welche das Bestehen von insgesamt mehr als 16 Haftungsbescheiden (zu dieser Anzahl vgl. später) bedeuten würde. (Eher anderer Ansicht, insbesondere im Falle des – hier nicht vorliegenden – Falles des Zuflusses der Ausschüttungen an verschiedene Empfänger: *Schwaiger*, „KESt-Haftungsbescheide für (verdeckte) Ausschüttungen“ in SWK 25/2010.)
- Hingegen deutet die in Punkt **A** der vorliegenden Entscheidung wiedergegebene tabellarische Spruchgestaltung infolge der für jedes der vier Jahre erfolgten Angabe von Bemessungsgrundlage, Steuersatz und Abgabebetrag, für den die Haftung geltend gemacht wird, auf das Vorliegen von vier Bescheiden im Sinne der 2. Variante hin.
- Unproblematisch ist nach Ansicht der Berufungsbehörde, dass der gegenständliche „Haftungsbescheid“ (trotz Formulierung in der Einzahl) rechtlich aus mehreren Haftungsbescheiden besteht:
 - Mit dem Begriff ‘Sammelbescheid’ in der Einzahl (oder mit dem Begriff ‘kombinierter Bescheid’ in der Einzahl) wird eine Mehrheit von Bescheiden angesprochen.
 - Hier erscheint die Unschärfe bei der Formulierung in Einzahl bzw. Mehrzahl – wie häufig bei Rechtstexten – unproblematisch. (Vgl. etwa UFS 15.12.2009, RV/0079-W/06, wonach auch bei Gesetzestexten unscharfe Formulierungen in Einzahl bzw. Mehrzahl eine noch schwerere Lesbarkeit verhindern oder Redaktionsversehen darstellen können. Vgl etwa auch die EB [besonderer Teil, Art. 1, § 987] zur RV des in Punkt **E/b** erwähnten DaKRÄG; 650BlgNR XXIV.GP).

Im vorliegenden Fall kann aus der Bescheidbegründung, d.h. dem Prüfungsbericht vom 6. November 2009 und den Verweisungen auf die Schlussbesprechungsniederschrift, abgeleitet werden, und zwar hinsichtlich der strittigen verdeckten Ausschüttungen (vA) insbesondere aus dem Schluss von Punkt 1 der Niederschrift, dass mit den angefochtenen Haftungsbescheiden (dem angefochtenen Haftungs-Sammelbescheid) die Haftung für folgende vA geltend gemacht wurde:

- mit dem Haftungsbescheid für „2005“:
 - für eine vA an den Gesellschafter-Geschäftsführer (GG) am 31. Juli 2005 iHv 853,89 € durch Entnahme (Abfluss von Zahlungsmitteln);
 - für eine vA an den GG am 15. November 2005 iHv 10.000 € durch Entnahme;
 - für eine vA an den GG am 31. Dezember 2005 iHv 4.000 € durch Entnahme;
 - für die unstrittige vA an den GG iZm Rechtsberatungsaufwand iHv 4.233,60 € (Tz 3 des Prüfungsberichtes und Punkt 3 der Schlussbesprechungsniederschrift)
 - für die unstrittigen vA an den GG iZm Kilometergeldern iHv 10.000 € (Tz 4 des Prüfungsberichtes und Punkt 4 der Schlussbesprechungsniederschrift)
- mit dem Haftungsbescheid für „2006“:
 - für eine vA an den GG am 29. Mai 2006 iHv 5.000 € durch Entnahme;
 - für eine vA an den GG am 26. Juni 2006 iHv 5.000 € durch Entnahme;
 - für eine vA an den GG am 25. Oktober 2006 iHv 20.000 € durch Entnahme;
 - für die unstrittigen vA an den GG iZm Kilometergeldern iHv 10.000 € (Tz 4 des Prüfungsberichtes und Punkt 4 der Schlussbesprechungsniederschrift)
- mit dem Haftungsbescheid für „2007“:
 - für eine vA an den GG am 31. Oktober 2007 iHv 5.000 € durch Entnahme;
 - für eine vA an den GG am 27. November 2007 iHv 5.000 € durch Entnahme;
 - für eine vA an den GG am 31. Dezember 2007 iHv 7.000 € durch Entnahme;
 - für die unstrittige vA an den GG iZm Rechtsberatungsaufwand iHv 2.588,40 € (Tz 3 des Prüfungsberichtes und Punkt 3 der Schlussbesprechungsniederschrift)
 - für die unstrittigen vA an den GG iZm Kilometergeldern iHv 10.000 € (Tz 4 des Prüfungsberichtes und Punkt 4 der Schlussbesprechungsniederschrift)
- mit dem Haftungsbescheid für „2008“:
 - für eine vA an den GG am 12. Februar 2008 iHv 5.000 € durch Entnahme;
 - für eine vA an den GG am 14. März 2008 iHv 3.000 € durch Entnahme;
 - für eine vA an den GG am 8. Mai 2008 iHv 5.000 € durch Entnahme;

- für eine vA an den GG am 29. Mai 2008 iHv 5.000 € durch Entnahme;
- für eine vA an den GG am 20. August 2008 iHv 3.000 € durch Entnahme;
- für eine vA an den GG am 23. Oktober 2008 iHv 3.000 € durch Entnahme;
- für eine vA an den GG am 24. Oktober 2008 iHv 3.000 € durch Entnahme;
- für die unstrittigen vA an den GG iZm Kilometergeldern iHv 10.000 € (Tz 4 des Prüfungsberichtes und Punkt 4 der Schlussbesprechungsniederschrift)

Da es sich im vorliegenden Fall um die Geltendmachung von Haftungen für KEST iZm Beteiligungserträgen handelt, liegt – wie schon ausgeführt – für jede einzelne Ausschüttung eine Haftungsgeltendmachung vor. Die „Sache“ des jeweiligen angefochtenen Haftungsbescheides umfasst somit nur die in der obigen Auflistung für diesen angegebenen Haftungsgeltendmachungen.

Es ist daher

- nicht Sache des in der Tabellenzeile in der Ausfertigung mit „2005“ bezeichneten Haftungsbescheides (vgl. Punkt **A**), für allfällige andere Ausschüttungen im Kalenderjahr 2005 die KEST-Haftung geltend zu machen;
- nicht Sache des in der Tabellenzeile in der Ausfertigung mit „2006“ bezeichneten Haftungsbescheides (vgl. Punkt **A**), für allfällige andere Ausschüttungen im Kalenderjahr 2006 – z.B. für eine unterlassene Verzinsung des dem Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Darlehens, soweit ein solches steuerlich vorliegt und die Ermessensübung für eine diesbezügliche KEST-Haftungsgeltendmachung spricht – die KEST-Haftung geltend zu machen;
- nicht Sache des in der Tabellenzeile in der Ausfertigung mit „2007“ bezeichneten Haftungsbescheides (vgl. Punkt **A**), für allfällige andere Ausschüttungen im Kalenderjahr 2007 – z.B. für die unterlassene Verzinsung des dem Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Darlehens, soweit ein solches steuerlich vorliegt und die Ermessensübung für eine diesbezügliche KEST-Haftungsgeltendmachung spricht – die KEST-Haftung geltend zu machen;
- nicht Sache des in der Tabellenzeile in der Ausfertigung mit „2008“ bezeichneten Haftungsbescheides (vgl. Punkt **A**), für allfällige andere Ausschüttungen im Kalenderjahr 2008 – z.B. für die unterlassene Verzinsung des dem Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Darlehens, soweit ein solches steuerlich vorliegt und die

Ermessensübung für eine diesbezügliche KEST-Haftungsgeltendmachung spricht – die KEST-Haftung geltend zu machen;

- somit keine gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) zulässige Variante der Entscheidung über die gegenständliche Berufung vom 29. Jänner 2010, für allfällige andere Ausschüttungen in den Kalenderjahren 2005 bis 2008 die KEST-Haftung geltend zu machen, denn dies würde eine Überschreitung der durch die „Sache“ begrenzten Befugnis zur Abänderung der vorgenannten Haftungsbescheide bedeuten.

Die Anwendung des [§ 201 Abs. 4 BAO](#) stellt wegen dessen Formulierung mit „kann“ eine Ermessensentscheidung dar (vgl. *Ellinger et al.*, Anm 23 zu [§ 201 BAO](#)), sodass auch die sinngemäße Anwendung des [§ 201 Abs. 4 BAO](#) zur zusammengefassten Haftungsgeltendmachung eine Ermessensentscheidung darstellt (vgl. *Schwaiger*, *Sammelbescheid oder zusammengefasste Festsetzung?* in SWK Heft 22/2010).

Die Bestimmungen zu der damit erforderlichen Ermessensübung werden abgeleitet aus [Art 130 Abs. 2 B-VG](#) („... *Ermessen im Sinne des Gesetzes* ...“), [Art. 126b Abs. 5 B-VG](#) („... *Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit* ...“) und [§ 20 BAO](#): „*Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.*“

Laut *Schwaiger*, *Sammelbescheid oder zusammengefasste Festsetzung?* in SWK Heft 22/2010, sprächen Zweckmäßigkeit und Billigkeit regelmäßig gegen die zusammengefasste Festsetzung, während laut *Ritz*, BAO⁴, § 201 Tz 45, verwaltungsökonomische Überlegungen für die zusammengefasste Festsetzung sprächen. Laut *Ritz*, aaO, Tz 46 f, und *Schwaiger*, aaO, sprächen insbesondere auch Billigkeitsgründe iZm der 50 €-Bagatellgrenze für Säumniszuschläge gemäß [§ 217 Abs. 10 BAO](#) gegen die Zusammenfassung.

Der vorliegende Fall ist aber nicht dadurch geprägt, dass erst durch die Zusammenfassung der Entnahmen innerhalb eines Kalenderjahres die 2.500 €-Grenze (=Bemessungsgrundlage, welche in einem 2%igen Säumniszuschlag von 50 € resultieren würde) überschritten würde. Vielmehr überschreitet fast jede Entnahme der Streitjahre (und jede der Jahre 2006 bis 2008) für sich die 2.500 €. Weiters flossen alle verdeckten Ausschüttungen derselben Person zu, sodass nicht in einem Haftungsbescheid Angelegenheiten mehrerer Personen enthalten sind, was aus Geheimhaltungsgründen problematisch sein könnte.

Die Billigkeit spricht daher im vorliegenden Fall nicht gegen die Zusammenfassung der Geltendmachung der Haftung für Kapitalertragsteuerbeträge, deren Steuerschuld innerhalb

desselben Kalenderjahres entstanden ist, gemäß § 202 Abs. 1 iVm [§ 201 Abs. 4 BAO](#) in einem Bescheid.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde spricht im vorliegenden Fall die Verwaltungsökonomie und somit die Zweckmäßigkeit für die zusammengefasste Geltendmachung für Kapitalertragsteuerbeträge, deren Steuerschuld innerhalb desselben Kalenderjahres entstanden ist, gemäß § 202 Abs. 1 iVm [§ 201 Abs. 4 BAO](#) in einem Bescheid; denn die Erlassung von mehr als 16 Haftungsbescheiden hätte eine entsprechend aufwendigere Bescheidgestaltung erfordert.

Schließlich ist der Sinn des [§ 201 Abs. 4 BAO](#) in der Verwaltungsökonomie zu sehen.

Es kann daher dahingestellt bleiben, ob es dem Sinn der Bestimmungen über den Säumniszuschlag iVm dem Sinn der Bagatellgrenze iVm dem Sinn von [§ 201 Abs. 4 BAO](#) entspräche, die Festsetzung von Säumniszuschlägen durch die Erlassung von möglichst vielen einzelnen – wenngleich in einer Ausfertigung kombinierten – (Grundlagen)Bescheiden zu vermeiden, sowie ob in der Zusammenfassung mehrerer Vorgänge in möglichst wenigen (Grundlagen)Bescheiden mit der Folge der Festsetzung von Säumnisbescheiden eine Unbilligkeit vorläge.

D) Von der Berufungsbehörde festgestellter Sachverhalt:

a) Zu den sogenannten Entnahmen:

Die strittigen Entnahmen wurden auf dem von der Bw für den Gesellschafter-Geschäftsführer geführten Verrechnungskonto gebucht, welches am Anfang des Wirtschaftsjahres 2005/2006, d.h. per 31. Jänner/1. Februar 2005 einen Saldo zugunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers iHv 55.396,11 € aufwies. Am Ende desselben Wirtschaftsjahres, d.h. per 31. Jänner 2006 wies das Verrechnungskonto einen Saldo zugunsten der Bw iHv 14.853,89 € auf. Zum jeweiligen Ende der nachfolgenden Wirtschaftsjahre machte der Saldo zugunsten der Bw 44.853,89 € (per 31. Jänner 2007) bzw. 61.853,89 € (per 31. Jänner 2008) bzw. 88.853,89 € (per 31. Jänner 2009) aus. Der am Anfang des Wirtschaftsjahres 2005/2006 bestanden habende Saldo zugunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers war aus der Verbuchung einer Kapitalherabsetzung resultiert.

Somit bestand die Veränderung des Saldos des Verrechnungskontos während des Wirtschaftsjahres 2005/2006 iHv insgesamt 70.250,00 €

- im Ausmaß von 55.396,11 € aus der Rückzahlung von Stammeinlagen in Zusammenhang mit einer Kapitalherabsetzung,

- und im Ausmaß von 14.853,89 € aus der Bildung bzw. Erhöhung der Verrechnungsverbindlichkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers gegenüber der Bw.

Somit führten die strittigen, im Detail in Punkt **C/b** der vorliegenden Entscheidung angeführten Entnahmen während des Kalenderjahres 2005 iHv insgesamt 14.853,89 € zur Bildung bzw. Erhöhung der Verrechnungsverbindlichkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers gegenüber der Bw.

Die strittigen, im Detail im Punkt **C/b** der vorliegenden Entscheidung angeführten Entnahmen während der Kalenderjahre 2006 bis 2008 führten zur Erhöhung der Verrechnungsverbindlichkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers gegenüber der Bw.

b) Der Wille zur Rückzahlung der Verbindlichkeiten des Gesellschafter-Geschäftsführers:

Nach Ansicht der Berufungsbehörde hatte der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw bei der Tätigkeit der streitgegenständlichen Entnahmen den Willen, seine dadurch entstandenen Verbindlichkeiten zurückzuzahlen; zugleich hatte die durch den Gesellschafter-Geschäftsführer vertretene Bw den Willen, ihre dadurch entstandenen Forderungen zurückbezahlt zu bekommen.

Dies wird geschlossen aus der Verbuchung der streitgegenständlichen Entnahmen auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers bei der Bw in Verbindung mit der grundsätzlich ordnungsgemäßen Buchführung der Bw, welche sich wiederum aus der Nichtfeststellung irgendwelcher rein formeller Mängel im Außenprüfungsbericht vom 6. November 2009 ergibt.

c) Zur Bonität des Gesellschafter-Geschäftsführers, auch iZm der Fremdüblichkeit der Darlehensgewährung:

Die Bonität (Kreditwürdigkeit, Ruf in Bezug auf die Zahlungsfähigkeit) hat schon begrifflich einen Aspekt der Beurteilung durch einen außenstehenden Dritten. Hinzu kommt für steuerliche Zwecke betreffend Fremdüblichkeit einer Darlehensgewährung ebenfalls der Aspekt der Beurteilung durch einen Dritten – nämlich einen nicht gesellschaftsrechtlich oder familiär Nahestehenden.

Die vorgebrachte Vereinbarung zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer und seiner Lebensgefährtin wurde am 31. August 2009 abgeschlossen.

Der vorgebrachte Zahlungseingang bei der Bw iHv 40.000 € zum teilweisen Ausgleich des Verrechnungskontos erfolgte im Juli 2011.

Die vorgebrachten Vorgänge iZm dem Hausverkauf sind Vorgänge der Jahre 2011 ff.

Soweit die Bw zur Bonität ihres Gesellschafter-Geschäftsführers nicht näher spezifizierte Sachwerte dessen Privatvermögens vorbringt: Daraus ist für die Bw nichts zu gewinnen, weil damit weder die Höhe der Aktivwerte noch deren Verwertbarkeit noch deren Belastung durch Pfandrechte noch die Abwesenheit anderer Verbindlichkeiten des Gesellschafter-Geschäftsführers dargestellt werden.

Soweit die Bw zur Bonität ihres Gesellschafter-Geschäftsführers als dessen wesentlichen Vermögenswert die Geschäftsanteile an der Bw vorbringt, sind hierzu die Steuererklärungen der Bw samt Beilagen bis 2010 und die Bilanzdaten aus dem Firmenbuch bis 31. Jänner 2012 greifbar. Daraus sind für den Streitzeitraum 2005 bis 2008 die Wirtschaftsjahre 2004/2005 bis 2008/2009 der Bw maßgebend und hierfür abzuleiten:

- aus den Jahresabschlüssen auf Papier im Bilanzakt:
 - WJ 2004/2005: Jahresgewinn 13.023,18 €; Eigenkapital per 31. Jänner 2005: 181.780,32 €;
 - WJ 2005/2006: Jahresverlust 136.836,14 €; Eigenkapital per 31. Jänner 2006: 44.944,18 €;
 - WJ 2006/2007: Jahresverlust 23.134,04 €; Eigenkapital per 31. Jänner 2007: 21.810,14 €;
 - WJ 2007/2008: Jahresgewinn 3.549,14 €; Eigenkapital per 31. Jänner 2008: 25.359,28 €.
- aus Bilanzen laut Firmenbuch:
 - Eigenkapital per 31. Jänner 2009: 17.913,72 €; im Vergleich zum Vorjahr rückgerechneter Jahresverlust des WJ 2008/2009: 7.445,56 €;
- Steuerliche Ergebnisse (Einkünfte) laut BP 2005 – 2007 (WJ 2004/2005 bis 2006/2007) bzw. KSt-Bescheide 2008 und 2009:
 - 2005: +30.001,73 €,
 - 2006: -140.280,79 €,
 - 2007: -1.827,91 €,
 - 2008: +7.628,42,
 - 2009: +2.765,23 €.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde war angesichts der Höhe des Eigenkapitals der Bw zum 31. Jänner 2005 (=zum 1. Februar 2005) die Bonität ihres Gesellschafter-Geschäftsführers aufgrund seines Geschäftsanteiles auch im Fremdvergleich ausreichend, dass ihm im

Jahre 2005 Darlehen iHv 14.853,89 € gewährt werden konnten; das waren weniger als 10% des Eigenkapitals der Bw zum vorhergehenden Bilanzstichtag.

Zu den anderen streitgegenständlichen Entnahmen, die zwischen dem 29. Mai 2006 und dem 24. Oktober 2008 getätigt wurden: Angesichts der Jahresabschlüsse der Bw per 31. Jänner 2006, 31. Jänner 2007 und 31. Jänner 2008 ermöglichte nach Ansicht der Berufungsbehörde die aus seinem Geschäftsanteil resultierende Bonität des Gesellschafter-Geschäftsführers diese weiteren Darlehensgewährungen nicht auf fremdübliche Weise.

d) Anmerkung zu den Kriterien der Publizität, Klarheit und Fremdüblichkeit:

- Soweit die Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen ihre Bedeutung ausschließlich im Rahmen der Beweiswürdigung haben (vgl. *Ellinger et al.*, [§ 21 BAO](#), E 93) und soweit die Kriterien somit zur Sachverhaltsfeststellung und nicht zur rechtlichen Würdigung gehören,
- und soweit daher die Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter (Publizität, Klarheit, Fremdüblichkeit) weder Beweismittel noch (direkt) besteuierungsrelevante Tatsachen (Sachverhaltselemente) sind, sondern eine Methode, um von den Beweismitteln auf die besteuierungsrelevante Tatsache, die im wahren wirtschaftlichen Gehalt des (übrigen) Sachverhaltes besteht, zu schließen,
- und soweit es daher Tatsachen gibt, die nicht direkt besteuierungsrelevant sind, sondern als Zwischenergebnis/Zwischentatsachen/Hilfstatsachen bei der Anwendung der Methode der Prüfung nach den Kriterien der Angehörigenjudikatur nötig sind,

gehört die Abhandlung der Kriterien der Angehörigenjudikatur auch hier zur Sachverhaltsfeststellung unter Punkt **D**. Um die diesbezüglichen Judikaturlinien hinsichtlich Darlehensgewährungen einer Gesellschaft an ihren Gesellschafter besser gegenüberstellen zu können, erfolgt die Abhandlung der Kriterien aber weitgehend unter Punkt **F/d**. Schließlich ist im vorliegenden Fall das Neuhervorkommen von Tatsachen (Sachverhaltselementen) unerheblich, weil die von [§ 96 Abs. 3 EStG 1988](#) (in der für die Streitjahre anzuwendenden Fassung) vorgeschriebenen KEST-Anmeldungen nicht erfolgt sind (vgl. Punkt **G**).

E) Zivilrechtliche Beurteilung:

- a)** Zur (nicht direkt streitgegenständlichen) Verringerung der aus der Kapitalherabsetzung stammenden Verrechnungsforderung des Gesellschafter-Geschäftsführers an die Bw im ersten Streitjahr von 55.396,11 € auf Null:

Das Verbot der Einlagenrückgewähr gemäß [§ 82 GmbHG](#) gilt nicht für Stammeinlagen, die im Zuge einer Kapitalherabsetzung zurückgezahlt werden (*Bauer/Zehetner*, in *Straube*, GmbHG, § 82 Rz 17). Aus solchen Rückzahlungen der Bw an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer entstand kein Anspruch der Bw, dass jener ihr wiederum die erhaltenen Rückzahlungen zurückzahlen müsse.

Die hier im Unterpunkt **a** behandelten Vorgänge sind zwar nicht direkt streitgegenständlich, aber es wird festgehalten, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw diesbezüglich keine Rückzahlungsverpflichtung iHv 55.396,11 € entstand, welche seine (streitgegenständliche) Bonität belastet hätte.

- b)** Zu den streitgegenständlichen Entnahmen:

Diese bewirkten zum Entnahmezeitpunkt die Bildung bzw. die Erhöhung der Verrechnungsverbindlichkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers gegenüber der Bw.

Diese streitgegenständlichen Entnahmen (Auszahlungen, Geldabflüsse) erfolgten vor dem 11. Juni 2010, mit dem die Neuordnung des Darlehensvertrages im ABGB in Kraft trat (Artikel 1 iVm 11 Darlehens- und Kreditrechts-Änderungsgesetz, [DaKRÄG] BGBl I 2010/28, ausführlich erläutert durch EB zur RV, 650BlgNR XXIV.GP):

- Der Darlehensvertrag nach alter Rechtslage war ein Realkontrakt; nach neuer Rechtslage ist er ein Konsensualvertrag.
- Der Kreditvertrag war im ABGB nach alter Rechtslage nicht ausdrücklich normiert.
- Nach neuer Rechtslage ist das Darlehen ein Überbegriff, der auch unentgeltliche Darlehen und Sachdarlehen umfasst, während der Kredit die Bezeichnung für die Spezialform des entgeltlichen Gelddarlehens ist.
- Gemäß § 2 des Artikels 11 des DaKRÄG ist die neue Rechtslage auf Kreditverträge anzuwenden, die nach dem 10. Juni 2010 geschlossen werden. Weiters wird in den EB zur RV abschließend ausgeführt: *„Eine dem entsprechende Übergangsregelung zum Darlehen ist entbehrlich, weil hier die neuen Gesetzesbestimmungen im ABGB gegenüber dem derzeitigen Meinungsstand keine ins Gewicht fallenden Änderungen erbringen und sich daher intertemporale Fragen nicht stellen.“*

Für den vorliegenden Fall, in welchem eben keine ausformulierten Vereinbarungen getroffen wurden sowie in welchem die Entnahmen (Auszahlungen, Geldmittelabflüsse) real erfolgt sind, sind die genannten Veränderungen im ABGB nicht von Belang.

Zum zivilrechtlichen Hauptthema (Rückforderungsanspruch), welches aufgrund einer gegenüber dem ABGB spezielleren Regelung in [§§ 82 f GmbHG](#) eindeutig beurteilt werden kann:

Dem Vorbringen der Bw, wonach sie zivilrechtlich einen Rückforderungsanspruch für die streitgegenständlichen Entnahmen habe, ist zuzustimmen: Die strittigen Entnahmen haben zu einer Verbindlichkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers gegenüber der Bw geführt bzw. eine solche Verbindlichkeit erhöht. Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist diesbezüglich zivilrechtlich jedenfalls zum Rückersatz verpflichtet, denn wenn sich dies nicht aus einer Vereinbarung ergibt, ergibt sich die Verpflichtung andernfalls aus [§§ 82](#) und [83 GmbHG](#) (vgl. *Bauer/Zehetner* in *Straube*, GmbHG, § 82 Rz 49, 71 und § 83 Rz 4). Es kann daher dahingestellt bleiben, ob die gegenständliche Nichterrichtung einer Urkunde, deren Errichtung von [§ 18 Abs. 5 GmbHG](#) für Rechtsgeschäfte zwischen dem einzigen Gesellschafter und der von diesem vertretenen Gesellschaft gefordert wird, die Ungültigkeit einer allfälligen Rückzahlungsvereinbarung bedeuten würde, oder ob aus den Geschäftsbüchern ein ausreichender Manifestationsakt einer allfälligen Rückzahlungsvereinbarung resultieren würde (vgl. *U. Torggler* in *Straube*, GmbHG, § 18 Rz 33 ff und Rz 39 ff).

F) Steuerrechtliche Beurteilung:

a) Verhältnis zur zivilrechtlichen Beurteilung:

Die zivilrechtlichen Folgen des streitgegenständlichen Geldflusses von der Bw an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer, insbesondere die Entstehung von Forderungen der Bw an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer, können nur soweit für die Besteuerung maßgeblich sein, als ihnen das Steuerrecht nicht entgegensteht.

b) Zur (nicht direkt streitgegenständlichen) Verringerung der aus der Kapitalherabsetzung stammenden Verrechnungsforderung des Gesellschafter-Geschäftsführers an die Bw im ersten Streitjahr von 55.396,11 € auf Null:

Hierbei handelte es sich unstrittig nicht um eine Darlehensgewährung der Bw an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer. Vielmehr handelte es sich bei diesen Vorgängen um die Auszahlung eines Guthabens des Gesellschafter-Geschäftsführers. Die Themen der Fremdüblichkeit und der verdeckten Ausschüttung stellen sich daher hier nicht.

c) Zu den streitgegenständlichen Entnahmen:

Zu diesem Thema gibt es zwei Judikaturlinien des Verwaltungsgerichtshofes, von denen die eine, welche in Unterpunkt **d** dargestellt wird, den Ersteindruck erweckt, dass die Berufung hinsichtlich aller streitgegenständlichen Vorgänge abzuweisen wäre.

Die andere Judikaturlinie, welche in Unterpunkt **e** dargestellt wird, erweckt hingegen den Ersteindruck, dass der Berufung hinsichtlich aller streitgegenständlichen Vorgänge stattzugeben wäre.

Eine Ambivalenz der Judikatur des VwGH zum gegenständlichen Thema wird auch von *Raab/Renner*, Familien-GmbH, in UFSjournal Heft Oktober 2012, am Ende des Artikels konstatiert.

In Unterpunkt **f** wird – zumindest für den vorliegenden Fall – eine vereinigende Sicht der beiden Judikaturlinien geliefert.

d) Judikaturlinie mit Anwendung der Kriterien für Angehörigenverträge:

Diese Judikaturlinie, welche etwa in VwGH 17.10.2007, [2006/13/0069](#), VwGH 8.2.2007, [2004/15/0149](#), VwGH 31.7.2002, [98/13/0011](#), VwGH 31.3.1998, [96/13/0121](#), VwGH 15.3.1995, [94/13/0249](#) (bezogen auf einen die GmbH beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer) und VwGH 14.4.1993, [91/13/0194](#) (bezogen auf Ein-Mann-GmbH und ihren Gesellschafter-Geschäftsführer) ihren Ausdruck findet, basiert auf Folgendem: Als Verrechnungsforderung verbuchte Geldflüsse von der Gesellschaft an den Gesellschafter, die – wie die hier streitgegenständlichen Entnahmen – Darlehensgewährungen bzw. andere rückzahlbare Ausleihungen darstellen sollen, sind

- im Fall der Erfüllung der Kriterien der Publizität, Klarheit und Fremdüblichkeit hinsichtlich der (zivilrechtlichen) Rechtsgrundlage auch steuerlich als Darlehensgewährungen anzusehen,
- in den Fällen der Nichtexistenz einer Rechtsgrundlage oder Nichterfüllung der Kriterien der Publizität, Klarheit und Fremdüblichkeit durch die Rechtsgrundlage steuerlich als verdeckte Ausschüttungen anzusehen.

§ 21 BAO: „(1) Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

(2) Vom Abs. 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften bleiben unberührt.“

Die Kriterien des VwGH zur Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen sind Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (*Ellinger et al.*, [§ 21 BAO](#), E 87; VwGH 10.5.1988, [87/14/0084](#)). An diesen Kriterien werden auch Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern gemessen; eine Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität), einen eindeutigen, klaren Inhalt haben (Klarheit) und fremdüblich sein (VwGH 8.2.2007, [2004/15/0149](#)).

Somit hat die Beurteilung von Verträgen, Rechtsbeziehungen und Vorgängen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu erfolgen, um über das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer verdeckten Ausschüttung entscheiden zu können. Das Entstehen einer zivilrechtlichen Forderung der Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter reicht nach dieser Judikaturlinie nicht aus, um auch für steuerliche Zwecke davon auszugehen, dass bei einer Entnahme bloß eine Vermögensumschichtung erfolge – die Kapitalgesellschaft gebe Zahlungsmittel ab und bekomme eine Forderung in derselben Höhe (vgl. in diesem Zusammenhang auch *Renner in Quantschnigg et al.*, KStG, § 8 Rz 124 f, zur bilanziellen Seite des Themas). Vielmehr könne eine derartige, in der Handelsbilanz (Unternehmensbilanz) angesetzte Forderung für steuerliche Zwecke, in der sogenannten Steuerbilanz, nur dann angesetzt werden, wenn eine solche Forderung auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise, welche hier insbesondere durch die Untersuchung der Kriterien der Publizität, Klarheit und Fremdüblichkeit anzuwenden ist, besteht.

Diese Kriterien sind hinsichtlich der streitgegenständlichen Entnahmen nicht erfüllt, was für steuerliche Zwecke gegen eine bloße Vermögensumschichtung spricht – bei der Bw: Verminderung der Zahlungsmittel + Erhöhung der Forderungen; bzw. beim Gesellschafter-Geschäftsführer: Erhöhung der Verbindlichkeiten + Erhöhung der Zahlungsmittel –, sondern für eine Ausschüttung:

- Für das Kriterium 'Publizität' eines allfälligen Darlehensvertrages oder sonstigen Vertrages über eine Auszahlung mit Rückzahlungsverpflichtung reicht die Verbuchung der Forderung auf dem für den Gesellschafter-Geschäftsführer von der Bw geführten Verrechnungskonto nicht aus.

Die handelsrechtlich/unternehmensrechtlich (gesellschaftsrechtlich) vorgesehenen Aufzeichnungen sind gemäß [§ 124 BAO](#) auch im Interesse der Abgabenerhebung zu führen. Da im gegenständlichen Fall kein schriftlicher Vertrag abgefasst wurde und die Gewährung von Darlehen bzw. Krediten nicht zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb der Bw, welche keine Bank ist, gehört, wurde die in [§ 18 Abs. 5 GmbHG](#) vorgesehene Urkunde nicht erstellt. Denn [§ 18 Abs. 5 und 6 GmbHG](#) lauten:

„(5) Über Rechtsgeschäfte, die der einzige Gesellschafter sowohl im eigenen Namen als auch im Namen der Gesellschaft abschließt, ist unverzüglich eine Urkunde zu errichten.

Dabei ist vorzusorgen, daß nachträgliche Änderungen des Inhaltes und Zweifel über den Zeitpunkt des Abschlusses ausgeschlossen sind; die Bestellung eines Kurators ist nicht erforderlich.

(6) Eine Urkunde muß nicht errichtet werden, wenn das Geschäft zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehört und zu geschäftsüblichen Bedingungen abgeschlossen wird."

Es ist zwar strittig, ob außersteuerliche Aufzeichnungspflichten durch [§ 124 BAO](#) formell in das Abgabenrecht transformiert werden (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 124 Tz 11 ff); im Ergebnis hat die Verletzung außersteuerlicher Aufzeichnungsverpflichtungen aber Folgen wie die Verletzung ursprünglich steuerlicher Aufzeichnungsverpflichtungen (vgl hinsichtlich Schätzung: *Ellinger et al.*, § 124 E 4; VwGH 26.5.1999, [97/13/0157](#))

- Das Kriterium 'Klarheit' ist nicht erfüllt, weil hinsichtlich Verzinsung und Rückzahlungszeitpunkt(e) nichts Erkennbares festgelegt wurde.
- Die Nichterfüllung des Kriteriums 'Klarheit' hat auch zur Folge, dass eine umfassende Prüfung der Fremdüblichkeit nicht möglich ist.
Jedenfalls unübliche Details zwischen Fremden sind: kein schriftlicher Vertrag, keine Festlegungen hinsichtlich Verzinsung und Rückzahlung.
Die Themen Sicherheiten und Bonität des Schuldners könnten nur dann umfassend auf Fremdüblichkeit geprüft werden, wenn auch die vereinbarten Zinsen (hinsichtlich eines allfälligen Risikoaufschlages) sowie die vereinbarte Laufzeit in die Betrachtung zum jeweiligen Auszahlungstag einbezogen werden. Dies ist mangels Festlegungen hinsichtlich Verzinsung und Laufzeit nicht möglich. Lediglich hinsichtlich der im Jahr 2005 erfolgten Entnahmen konnte – wie unter Punkt **D/c** dargestellt – eine Bonität, die für eine fremdübliche Darlehensgewährung ausgereicht hätte, festgestellt werden.
- Bereits die Nichterfüllung eines der drei Kriterien Publizität, Klarheit und Fremdüblichkeit spräche bei strenger Anwendung dieser Judikaturlinie gegen die steuerliche Anerkennung des behaupteten Darlehens, wobei hier mehr als ein Kriterium nicht erfüllt wird.

Die Vereinbarung vom 31. August 2009 zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer und seiner Lebensgefährtin kann steuerlich nicht zurückwirken. Es kann daher für den Streitzeitraum dahingestellt bleiben, ob diese Vereinbarung für den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw zivilrechtlich durchsetzbar wäre und dadurch seine Bonität in Zukunft erhöhen könnte.

Die von der Bw vorgebrachte tatsächliche Rückzahlung eines Teilbetrages iHv 40.000 € der Verbindlichkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers gegenüber der Bw im Juli 2011 sowie die von der Bw vorgebrachte, von ihr für Jänner 2013 erwartete Rückzahlung der Verbindlichkeit

können nicht bewirken, dass die den drei Kriterien (Publizität, Klarheit, Fremdüblichkeit) nicht entsprechenden, strittigen Darlehensgewährungen der Bw an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer rückwirkend anders zu beurteilen wären als ursprünglich. Denn die Verwirklichung eines steuerlichen Tatbestandes (hier „*sonstige Bezüge aus ... Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung*“) kann – mit hier nicht maßgebenden Ausnahmen (etwa umgründungsbedingte Rückbeziehungen) – grundsätzlich nicht rückwirkend wieder beseitigt werden.

e) Judikaturlinie mit Schwerpunkt auf Verbuchung auf dem Verrechnungskonto:

Diese Judikaturlinie findet ihren Ausdruck etwa in

- VWGH 28.4.2009, [2004/13/0059](#) (Verrechnungskonto diene zur kontokorrentmäßigen Verbuchung von Verbindlichkeiten der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter [seinem Einzelunternehmen] sowie Forderungen der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter iZm Überweisungen an diesen zur Deckung der Lebenskosten),

und basiert darauf, dass auf dem Verrechnungskonto verbuchte Zahlungsmittelflüsse von der Gesellschaft zum Gesellschafter keine verdeckten Ausschüttungen sind, außer

- die Verbuchung der Verrechnungsforderung erfolgte nur zum Schein (=Rückzahlung von vornherein nicht gewollt)
- oder die Rückzahlung war wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten.

f) Vereinigende Sicht der beiden Judikaturlinien:

Beide Judikaturlinien dürften dahingehend übereinstimmen, dass verdeckte Ausschüttungen aus Zahlungsmittelflüssen von der Gesellschaft zum Gesellschafter möglich sind, auch wenn infolge der Verbuchungen von Forderungen in gleicher Höhe auf dem für den Gesellschafter geführten Verrechnungskonto im (Wirtschafts)Jahr der Zahlungsmittelflüsse de facto keine Gewinnauswirkung bei der Gesellschaft resultierte. (Vgl. auch *Ressler/Stürzlinger* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 8 Rz 115 und 163.)

Weiters dürften beide Judikaturlinien dahingehend übereinstimmen, dass bei zu geringer Bonität des Gesellschafters das diesem von der Gesellschaft gewährte Darlehen – sei es nun mangels Fremdüblichkeit oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit – steuerlich nicht anzuerkennen ist.

Die Ergänzung des Erfordernisses des Gegebenseins des objektiven Tatbildes mit dem Erfordernis nach dem Gegebensein des subjektiven Tatbildes dient zur Berücksichtigung

- eines allfällig mangelnden Wissens und Wollens der Gesellschaft,
- eines allfälligen Tatbestandsirrtums der Gesellschaft bei der Durchführung eines Rechtsgeschäftes (vgl. *Ressler/Stürzlinger* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 8 Rz 134),
- sowie laut *Wiesner et al.*, Anm 17 zu § 8 KStG des Erfordernisses, rechtzeitig klare Vereinbarungen zu schließen.

Das Wissen und Wollen der Bw, das objektive Tatbild zu verwirklichen, kann im vorliegenden Fall nicht gefehlt haben, weil der Gesellschafter-Geschäftsführer zugleich Vertreter der Bw als auch Ausschüttungsempfänger war (vgl. *Ressler/Stürzlinger* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 8 Rz 131).

Ein Tatbestandsirrtum der Bw, etwa hervorgerufen durch Fehlbuchungen oder Fehler bei Bewertungen (Preiskalkulationen), liegt im vorliegenden Fall nicht vor, in welchem es um Geldbeträge (Nominalwerte) geht. Ein irrtümliches Unterlassen der Verbuchung der Verzinsung der vorgebrachten Darlehensgewährungen liegt nicht vor; vielmehr wurde schon ursprünglich keine Verzinsung vereinbart.

Ob die Ansicht von *Wiesner et al.*, Anm 17 zu § 8 KStG, wonach der mangelnde Abschluss klarer und rechtzeitiger Vereinbarungen in den Bereich des subjektiven Tatbildes gehöre, die beiden Judikaturlinien vereinigen hätte können, kann hier dahingestellt bleiben, weil hier schließlich VwGH 4.3.2009, [2004/15/0135](#) gefolgt werden wird.

Die Literatur und die Verwaltungspraxis haben die Judikatur des VwGH zum gegenständlichen Thema insbesondere dahingehend vereinigt, dass die Kriterien zur Anerkennung von Angehörigenverträgen nicht absolut bzw. automatisch wirkten sowie dass das Gesamtbild zu betrachten sei (vgl. *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 287 und 381; KStR 2001, Rz 903; *Renner* in *Quantschnigg et al.*, KStG, § 8 – Anhang „Darlehen“)

Im Erkenntnis VwGH 4.3.2009, [2004/15/0135](#), hat der Gerichtshof in seinen Erwägungen unter „4. Kapitalertragsteuer“ ausgeführt:

„Dass Gesellschafter einer GmbH "Entnahmen" aus dem Gesellschaftsvermögen tätigen, die auf keinen einwandfrei nachgewiesenen zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund zurückgeführt werden können, ist eine Fallkonstellation, mit der sich der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt befasst hat. In diesem Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof auch mehrfach klargestellt, dass es das zwischen dem Gesellschafter und der GmbH bestehende Naheverhältnis gebietet, die behaupteten Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen

eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben - so die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. etwa das hg Erkenntnis vom 29. Jänner 2002, 2001/14/0074).

In Bezug auf die am Verrechnungskonto festgehaltenen Zahlungen der Kapitalgesellschaft hat demnach die Abgabenbehörde auf der Sachverhaltsebene die Feststellung zu treffen, ob eine ernst gemeinte Rückzahlungsverpflichtung besteht. Dabei ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse des jeweiligen Falles abzustellen. Wesentliche Bedeutung kommt dem Umstand zu, ob die Gestaltung einem Fremdvergleich standhält..."

Nach Ansicht der Berufungsbehörde wird mit dem zuletzt zitierten Absatz – zumindest für den vorliegenden Fall – eine vereinigende Sichtweise der beiden Judikaturlinien möglich, indem dieser zuletzt zitierte Absatz folgendermaßen interpretiert wird:

- Es ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse (zum jeweiligen Zeitpunkt des Zahlungsmittelflusses) abzustellen, wodurch die Kriterien Publizität, Klarheit und Fremdüblichkeit nicht absolut/schematisch/automatisch anzuwenden sind.
- Das Kriterium der Fremdüblichkeit ist das wesentliche der drei Kriterien.
Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist bei einer Darlehensgewährung die Fremdüblichkeit zuvorderst daran zu messen, dass ein fremder Darlehensgeber einen Forderungsausfall vermeiden will, also eine entsprechende Bonität des Darlehensnehmers voraussetzt. Andere fremdunübliche Aspekte eines Darlehensvertrages (Unverzinslichkeit, unbestimmte Laufzeit) belasten den Darlehensgeber zwar auch, aber der Forderungsausfall belastet den Darlehensgeber am meisten.
- Eine „ernst gemeinte“ Rückzahlungsverpflichtung erfordert den Willen hierzu und – auch um das Kriterium der Fremdüblichkeit in seiner wesentlichen Bedeutung zu berücksichtigen – eine ausreichende Bonität des Gesellschafters. Im Übrigen bedurfte es hinsichtlich Bonität weniger einer Vereinheitlichung der beiden Judikaturlinien, weil beide diesbezüglich ohnehin ähnlich waren.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse werden die streitgegenständlichen Vorgänge vom 31. Juli 2005, 15. November 2005 und 31. Dezember 2005 trotz der in Unterpunkt **d** dargestellten Fremdunüblichkeiten und Nichterfüllung der Kriterien Publizität und Klarheit steuerlich als Darlehensgewährungen anerkannt, weil Rückzahlungswille und eine – für eine fremdübliche Darlehensgewährung hinreichende – Bonität des Gesellschafter-Geschäftsführers vorhanden waren.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse werden die streitgegenständlichen Vorgänge vom 29. Mai 2006 bis zum 24. Oktober 2008 steuerlich nicht als Darlehensgewährungen anerkannt, weil – wie in Unterpunkt **d** dargestellt – die Kriterien Publizität, Klarheit und Fremdüblichkeit nicht erfüllt waren und insbesondere zu diesen Entnahmezeitpunkten keine – für eine fremdübliche Darlehensgewährung hinreichende – Bonität des Gesellschafter-Geschäftsführers vorhanden war. Der Wille zur Rückzahlung allein reicht nicht zur steuerlichen Anerkennung der Darlehensgewährungen aus.

g) KEST

Die KEST ist eine Erhebungsform der Einkommensteuer desjenigen, dem die Kapitalerträge (hier: die strittigen verdeckten Ausschüttungen) zufließen. Denn § 95 Abs 2 Sätze 1 bis 3 EStG 1988 in der für die Streitjahre anwendbaren Fassung bestimmen: *„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 verdeckten Ausschüttungen liegen nach der für die Streitjahre anzuwendenden Fassung (hier als aF [alte Fassung] abgekürzt) des EStG 1988 sowohl Einkünfte aus Kapitalvermögen als auch Kapitalerträge vor, weil verdeckte Ausschüttungen jeweils unter *„sonstige Bezüge aus ... Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung“* zu subsumieren sind, welcher Begriff sowohl in der Umschreibung von Einkünften aus Kapitalvermögen in [§ 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) alte Fassung (aF) als auch in der Umschreibung von Kapitalerträgen in [§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988](#) aF enthalten ist (vgl. *Doralt/Kirchmayr*, EStG⁸, § 27 Tz 33 iVm § 93 Tz 21).

G) Zu den Voraussetzungen der Erlassung der Haftungsbescheide:

[§ 202 BAO](#) bestimmt: *„(1) Die §§ 201 und 201a gelten sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1) geltend zu machen.*

(2) Abs. 1 gilt nicht, soweit ein zu Unrecht einbehaltener Betrag gemäß § 240 Abs. 3 zurückgezahlt wurde oder im Fall einer Antragstellung nach dieser Bestimmung zurückzuzahlen wäre.“

[§ 201 BAO](#) bestimmt: *„(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der*

Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden,*
- 4. (Anm.: aufgehoben durch [BGBl. I Nr. 20/2009](#))*
- 5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.*

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,*
- 2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden,*
- 3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.*

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."

Soweit verdeckte Ausschüttungen durch die vorliegende Berufungsentscheidung bestätigt werden, liegen auch die (Grund)Voraussetzungen – vorbehaltlich der Ermessensübung – des sinngemäß anzuwendenden [§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO](#) vor, indem die von [§ 96 Abs. 3 EStG 1988](#) aF vorgeschriebenen KEST-Anmeldungen nicht erfolgt sind. Die Geltendmachung der Haftung ist hierbei durch die Einhebungsverjährungsfrist begrenzt (*Ritz*, BAO⁴, § 202 Tz 5). Da die Einhebungsverjährung gemäß [§ 238 Abs. 1 BAO](#) mindestens fünf Jahre beträgt, erfolgte die Geltendmachung der gegenständlichen Haftungen mit den Bescheiden vom 27. November 2009 jedenfalls vor Ablauf der Einhebungsverjährung. Somit erübrigen sich weitere Überlegungen zu einem Hinausschieben des Ablaufes der Einhebungsverjährung infolge einer länger dauernden Festsetzungsverjährung für die zugrundeliegenden Abgabenansprüche an Einkommensteuer beim Gesellschafter-Geschäftsführer.

Die Geltendmachung der Haftung ist eine Ermessensentscheidung.

Sinn der Haftungsvorschrift in [§ 95 Abs. 2 Satz 3 EStG 1988](#) aF ist die Durchsetzung der von [§ 95 Abs. 2 Satz 2 EStG 1988](#) aF normierten Einbehaltung durch Abzug sowie der Abfuhrverpflichtung gemäß [§ 96 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) aF.

Unter Billigkeit ist die Angemessenheit in bezug auf berechnete Interessen der Partei zu verstehen. Unter Zweckmäßigkeit ist das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben, aber auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie, zu verstehen. (*Ritz*, BAO⁴, § 20 Tz 7)

Wenn gleichzeitig zu entscheiden ist, ob mehrere Haftungsansprüchen zu erfolgen haben, ist die im Hinblick auf die Verwaltungsökonomie relevante steuerliche Auswirkung nicht je Haftungsanspruchnahme, sondern insgesamt zu berücksichtigen (zur insoweit vergleichbaren Situation bei der Ermessensübung zur Verfügung amtsweiger Wiederaufnahmen vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 303 Tz 41). Übertragen auf das Abgabenberufungsverfahren, in welchem die Ermessensübung der Abgabenbehörde erster Instanz voll zu prüfen ist, und somit das Ermessen in der Berufungsentscheidung nochmals voll zu üben ist (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 20 Tz 11), bedeutet dies: Die seinerzeit erstinstanzlich zugleich erfolgten Haftungsansprüchen sind – reduziert um die laut Berufungsentscheidung wegfallenden Haftungsansprüchen – hinsichtlich Geringfügigkeit insgesamt zweitinstanzlich zu beurteilen.

Mit dem angefochtenen Haftungs(sammel)bescheid wurde die Bw ursprünglich gleichzeitig insgesamt zur Haftung für 33.918,97 € KEST herangezogen. Durch die vorliegende Berufungsentscheidung soll die Heranziehung zur Haftung hinsichtlich 2005 mit 3.558,40 € statt wie erstinstanzlich mit 7.271,87 € erfolgen, d.h. um 3.713,47 € weniger. Als steuerliche Auswirkung der Haftungsansprüchen, reduziert um die laut Berufungsentscheidung wegfallenden, verbleiben somit 30.205,50 €. Dies ist nicht geringfügig, sodass kein Anlass besteht, aus Zweckmäßigkeitsüberlegungen alle Haftungsansprüchen zu unterlassen.

Es wird auch keine Uneinbringlichkeit des KEST-Betrages bei der Bw vorgebracht, und es ist auch keine derartige Uneinbringlichkeit aus der Aktenlage zu erkennen. Somit sprechen auch in diesem Zusammenhang keine Zweckmäßigkeitsüberlegungen gegen die Haftungsansprüchen.

Vielmehr sprechen Zweckmäßigkeit und Sinn der Haftungsvorschrift dafür, die verbliebenen Haftungsansprüchen durchzuführen und somit im Berufungsverfahren die erstinstanzliche Durchführung der verbliebenen Haftungsansprüchen zu bestätigen.

Dagegen sprechen keine Billigkeitsüberlegungen, weil die Inanspruchnahme der Bw für denjenigen KEST-Abzug und diejenige KEST-Abfuhr, die die Bw nach dem Gesetz schon früher hätte vornehmen müssen und die die Bw unterlassen hat, nicht unbillig ist.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Wien, am 3. Jänner 2013