

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende R 1, den Richter R 2 sowie die fachkundigen Laienrichter LR 1 und LR 2 in der Beschwerdesache Bf., Bf.-Adr, vertreten durch ALPEN-ADRIA Steuerberatung GmbH, August-Jaksch-Straße 2, 9020 Klagenfurt/Wörthersee, über die Beschwerde vom 15. November 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 16. Oktober 2018 betreffend Kapitalertragsteuer 2016 Steuernummer Bf.-StNr. nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 8. November 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin SF zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer („Bf.“ oder auch „Herr A“) und Herr B („Herr B“) waren zu je 50% an der GmbH („GmbH (i. Liqu.)“) beteiligt und ihre Geschäftsführer.

Die GmbH war die Arbeitsgesellschafterin der KG („KG“). Herr A und Herr B waren zu je 50% Kommanditisten der KG.

Es fand eine Betriebsprüfung betreffend Körperschaft- und Kapitalertragsteuer 2014 bis 2016 statt.

Die GmbH hatte der KG vor Jahren ein „Darlehen“ gegeben, das im Jahr 2011 auf „Einlage“ umgebucht wurde. Nach der Auflösung der GmbH (Beschluss vom 25.11.2015) gelangte die GmbH in das Stadium der Liquidation. Mit dem Auflösungsbeschluss der KG wurde die Umwandlung zur OG beschlossen und waren nunmehr Herr A und Herr B Vollhafter der OG.

Bei der GmbH i. Liqu. und auch der KG wurde zum 31.12.2015 bzw. 01.01.2016 die „Beteiligung“ noch ausgewiesen.

Die GmbH nahm in der Liquidationsbilanz vom 09.06.2016 eine Teilwertabschreibung in Höhe von 55.554,18 auf die „Beteiligung“ vor. Sie begründete diese im weiteren Beschwerdeverfahren mit der Wertlosigkeit der Forderung. Bei der KG erfolgte die Umbuchung dieser „Einlage“ (auch noch als „Darlehen“ bezeichnet) in Höhe von € 55.554,18 je zur Hälfte (je € 27.777,09) auf die beiden nunmehr in der OG voll haftenden Herren A und B.

Das Finanzamt erblickte in der Teilwertabschreibung bei der GmbH und der Umbuchung der Einlage auf die Konten der beiden Gesellschafter der OG im Jahr 2016 einen endgültigen Verzicht. Es verwehrte den Abzug der Teilwertabschreibung im Jahr 2016. Im Verzicht im Jahr 2016 der GmbH auf die ihr zustehende Rückzahlung der Einlage war nach Ansicht des Finanzamtes eine verdeckte Ausschüttung gelegen.

Kapitalertragsteuerbescheid 2016

Das Finanzamt erließ an den Bf. den **Bescheid betreffend die Festsetzung der Kapitalertragsteuer (KESt) für 2016**, in dem es dem Bf. die KESt (€ 7.638,70) für steuerpflichtige Kapitalerträge in Höhe von € 27.777,09 (d. s. 50% der „Einlage“ bei der GmbH in Höhe von € 55.554,18) **direkt vorschrieb**.

In der **rechtlichen Begründung** des **Kapitalertragsteuerbescheides 2016** heißt es:

„Rechtlich ist dieser Sachverhalt wie folgt zu beurteilen:“

Die GmbH ist 2015 aus der KG als Arbeitsgesellschafterin und Komplementärin ausgeschieden. Beim Ausscheiden stand ihr als Abschichtungserlös zwar kein Anteil an den stillen Reserven zu, jedenfalls aber der Betrag ihrer Einlage/ihres Kapitalkontos. Ein Verzicht auf den Abschichtungserlös bzw. die Einlage stellt eine Vorteilsgewährung an die beiden OG-Gesellschafter, Herrn A und Herrn B, dar, welche gleichzeitig Gesellschafter der GmbH sind, da die GmbH gegenüber fremden OG-Gesellschaftern nicht auf den ihr zustehenden Abschichtungserlös verzichtet hätte (vgl. Rz 786 KStR). Da diese Einlage zum 31.12.2015 noch bilanziert wurde, ist davon auszugehen, dass bis zum 31.12.2015 noch kein Verzicht auf den Abschichtungserlös in Höhe der Einlage stattgefunden hat. Erst durch die Umbuchung der Einlage auf die Kapitalkonten der Gesellschafter bzw. durch die Teilwertabschreibung bei der GmbH im Jahr 2016 ist unzweifelhaft ein Verzicht auf den Abschichtungserlös erfolgt. Dass der (von den verbleibenden Gesellschaftern und nicht von der Personengesellschaft geschuldete) Abschichtungserlös etwa zur Gänze uneinbringlich wäre, wurde nicht einmal behauptet. Dass die GmbH im Jahr 2016 endgültig auf den Abschichtungserlös verzichtet hat, ergibt sich schlüssig daraus, dass die Forderung im Rahmen der Liquidation weder geltend gemacht noch eingetrieben noch überhaupt als Forderung begriffen wurde (es wurde eine 'Beteiligung'

abgeschrieben, die im Jahr 2016 überhaupt nicht mehr bestand). Die GmbH wurde mit 9.6.2016 infolge beendeter Liquidation im Firmenbuch gelöscht. Es liegt daher eine verdeckte Ausschüttung an Herrn A und Herrn B iHv jeweils € 27.777 im Jahr 2016 vor.

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 ist der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer ist von dem gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zum Abzug Verpflichteten einzubehalten. Nach § 95 Abs. 4 EStG 1988 ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Die Haftung gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 erscheint nicht oder nur erschwert durchsetzbar, weil die GmbH im Firmenbuch bereits gelöscht ist und kein Vermögen besitzt.“

Beschwerde und Verfahren vor dem BFG

Gegen diesen Bescheid brachte der Bf. **Beschwerde** ein. Er führte im Wesentlichen aus, dass das Entstehen der Forderung gegenüber der KG aus heutiger Sicht ungeklärt sei. Aufgrund dessen und der Vermögenssituation der beiden Gesellschaften hätte die Forderung schon im Jahr 2007 ausgebucht werden sollen, aber erfolgsneutral. Bereits im Jahr 2007 habe eine Forderung gegenüber der KG in Höhe von € 55.224,88 bestanden, die bis heute annähernd unverändert geblieben sei. Die Ungeklärtheit der Forderung bzw. den Eintritt der Verjährung habe das Finanzamt selbst erkannt und die Forderung sei im Jahresabschluss 2011 auf Beteiligung umgebucht worden.

Die Beteiligung an der KG sei jedoch um diesen Betrag nicht mehr wert geworden. Konsequenterweise hätte damals schon eine Teilwertabschreibung durchgeführt werden müssen. Wie auch immer, liege durch das Eintreten der zivilrechtlichen Verjährung einerseits und die Nichtwerthaltigkeit der Beteiligung andererseits hier weder eine direkte noch eine indirekte Bereicherung der Gesellschafter vor. Die Feststellungen des Prüfers seien daher unbegründet und durch die Nichtbeachtung der tatsächlichen Verhältnisse rechtswidrig.

Die Vorlage an das BFG erfolgte auf Antrag des Bf. ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung (BVE) innerhalb der Frist des § 262 Abs. 2 BAO.

Bezüglich der Feststellungen der Betriebsprüfung und der weiteren Ergebnisse des Vorhalteverfahrens beim BFG sowie im Erörterungstermin und der mündlichen Verhandlung darf auf die Ausführungen im **Erkenntnis betreffend die GmbH vom heutigen Tag, GZ. RV/4100090/2019, I. Verfahrensgang**, verwiesen werden, das dem vorliegenden Erkenntnis beigelegt wird. Die zur GmbH gemachten Vorbringen sind gleichlautend mit jenen

des Bf. des vorliegenden Verfahrens. Insbesondere wird auf das laut Bf. nach den Grundsätzen des Fachgutachtens des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KFS/BW 1) erstellte „**Bewertungsgutachten**“ hingewiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das BFG legt seiner Entscheidung die in Pkt. I., Verfahrensgang, des die GmbH betreffenden Erkenntnisses vom heutigen Tag, GZ. RV/4100024/2019, festgehaltenen Daten und faktischen Geschehnisse im Zusammenhang mit dem Ausscheiden der GmbH aus der KG und Umwandlung der KG in eine OG zugrunde, ebenso die Beteiligungsverhältnisse der Herren A und B an der GmbH, der KG und der OG sowie ihre Funktionen in den Gesellschaften. Es sind somit sowohl auf Seiten der KG und auf Seiten der OG immer nur die Herren A und B beteiligt.

Ursprünglich hatte die GmbH der KG ein „Darlehen“ gegeben, das jedoch 2011 auf „Einlage“ umgebucht wurde. Es ist seitens der GmbH nicht bestritten, dass die „Einlage“ aus der Gewährung eines (nicht mehr näher bestimmbar) Darlehens bzw. aus sukzessive gestundeten Haftungsprovisionen stammt.

2012 gab es bei der KG ein Sanierungsverfahren, dass mit Erfüllung der Quote von 20% mit Beschluss des Gerichtes vom Juli 2012 rechtskräftig bestätigt und aufgehoben wurde.

Unstrittig ist, dass die GmbH im Zeitpunkt ihrer Auflösung einen Anspruch auf die von ihr getätigte „Einlage“ in die KG hatte und dieser Anspruch grundsätzlich einklagbar war.

Die GmbH hat weder 2016, noch davor versucht, das der KG zur Verfügung gestellte Geld zurückzubekommen. Es gibt keine Nachweise, dass die Gesellschafter der GmbH jemals über die Rückforderung der „Einlage“ gesprochen bzw. die behauptete Wertlosigkeit der Forderung und ein Nicht-Zahlen-Können thematisiert hätten.

Ein schriftlich bzw. mündlich vereinbarter Verzicht der GmbH auf die Rückzahlung der Einlage liegt nicht vor. Der Verzicht ist schlüssig im Jahr 2016 durch die Teilwertabschreibung der Forderung bzw. Umbuchung auf die Kapitalkonten der Herren A und B in der OG zustande gekommen. Die Teilwertabschreibung wird mit der „Bereinigung im Zuge der Liquidation“ begründet. Die GmbH hat der Ansicht des Finanzamtes, dass eine Teilwertabschreibung bei ihr aufgrund der Spiegelbildtheorie rechtlich nicht möglich ist, nichts Konkretes entgegengehalten.

Die von der GmbH und auch den Herren A und B als ihrer Ansicht nach gegen die Annahme eines Verzichts genannten Gründe, nämlich die Wertlosigkeit der Forderung (im Jahr 2016) sowie die Unmöglichkeit der Mittelbeschaffung (durch die Herren A und B), sind nicht erwiesen. Weder für den Auflösungszeitpunkt der GmbH und ihrem Ausscheiden aus der KG

noch für den Zeitraum der Liquidation der GmbH gibt es (zeitnah erstellte, die vorliegenden Vorbringen dokumentierenden) Nachweise über eine Auseinandersetzung mit der Wertlosigkeit bzw. der Unmöglichkeit der Mittelbeschaffung.

Das im Jahr 2022 erstellte „Bewertungsgutachten“ über die Ermittlung des „Unternehmenswertes“ ist aufgrund seiner Unvollständigkeit bzw. der festgestellten Mängel - kein Auftrag, kein Bewertungszweck, keine Angabe zur Funktion, in der der Wirtschaftstreuhänder tätig wurde, keine konkreten Parameter für den „adäquaten“ Unternehmerlohn von € 40.000,00, keine Planungsrechnung sowie keine Möglichkeiten der finanziellen Mittelbeschaffung in der Zukunft, keine betragsmäßige Ermittlung eines Liquidationswertes - siehe Pkt. I., Verfahrensgang, des Erkenntnisses GZ. RV/4100024/2019, dort die entsprechenden Ausführungen in der mündlichen Verhandlung - nicht als eine „Unternehmensbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden“ zu qualifizieren. Die steuerliche Vertretung geht von einer „Kurz-Stellungnahme“ bzw. einem „nicht vollständigen Gutachten“ aus.

Herr A und Herr B hatten keinen Aufwand, um zu der ihr Kapitalkonto in der OG erhöhenden „Einlage“ zu kommen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt basiert auf dem Inhalt des vom Finanzamt vorgelegten Aktes, den Ergebnissen des Vorhalteverfahrens vor dem BFG und den Vorbringen der Parteien im Erörterungstermin und in der mündlichen Verhandlung.

3. Rechtliche Grundlagen

3.1. Zur verdeckten Ausschüttung und Festsetzung der Kapitalertragsteuer

Strittig ist, ob die GmbH im Kalenderjahr 2016 zugunsten ihrer Gesellschafter, Herrn A und Herrn B, auf die Forderung gegenüber der KG verzichtet und dadurch eine verdeckte Ausschüttung an ihre Gesellschafter bewirkt hat, oder ob hier im Jahr 2016 ein Verzicht auf eine nicht werthältige Forderung vorlag.

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde.

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen

Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt (vgl. VwGH 26.02.2014, 2009/13/0112).

Einkünfte aus Kapitalvermögen sind gemäß **§ 27 Abs. 1 EStG 1988** Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (Abs. 2), aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Abs. 3) und aus Derivaten (Abs. 4), soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gemäß **§ 27 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988** gehören Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen wird gemäß **§ 93 Abs. 1 EStG 1988** die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer).

Inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen liegen gemäß **§ 93 Abs. 2 Z. 1 EStG 1988** bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs. 2) vor, wenn sich die auszahlende Stelle (§ 95 Abs. 2 Z 1 lit. b) im Inland befindet. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1, § 27 Abs. 5 Z 7 und Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten im Sinne des § 27a Abs. 1 Z 1 liegen auch dann inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts ist. ...

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß **§ 95 Abs. 1 EStG 1988** der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs. 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. ...

Nach **§ 95 Abs. 3 EStG 1988** ist die Kapitalertragsteuer von den im § 95 Abs. 2 EStG angeführten Abzugsverpflichteten einzubehalten.

Dem Empfänger der Kapitalerträge ist gemäß **§ 95 Abs. 4 EStG 1988** die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder
2. der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Zu den Bezügen nach § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung gehören auch verdeckte Ausschüttungen (**VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046**). Die

dem VwGH-Erkenntnis zugrunde liegenden Bezüge finden sich für den Beschwerdezeitraum nunmehr in § 27 Abs. 2 EStG 1988.

Verzichtet eine Kapitalgesellschaft **causa societatis** zu Gunsten eines Gesellschafters auf eine ihm gegenüber bestehende Forderung, so liegt **im Zeitpunkt des (allenfalls schlüssigen) Verzichts** eine verdeckte Ausschüttung vor (vgl. **VwGH 20.01.2010, 2007/13/0009**, unter Hinweis auf VwGH 26.04.2006, 2004/14/0066, und VwGH 24.09.2008, 2008/15/0110).

Bei Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind die Voraussetzungen des § 95 Abs. 5 EStG 1988 (nunmehr Abs. 4) für die direkte Inanspruchnahme des Steuerschuldners (Empfänger der Kapitalerträge) für die Kapitalertragsteuer gegeben (vgl. VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046).

Auch der Verzicht auf eine Forderung gegenüber dem Gesellschafter stellt eine verdeckte Ausschüttung dar (VwGH 16.5.2007, 2005/14/0005); allerdings nur in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung (BFG 18.10.2017, RV/2101564/2016) [Marschner in Jakom EStG, 16. Aufl. (2023), § 27, Rz. 47f.].

In abgabenrechtlichen Belangen sind an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einem die GmbH beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer und der Gesellschaft ebenso strenge Maßstäbe anzulegen wie an die **Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen**. Derartige Abmachungen müssen insbesondere von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten (vgl. VwGH 15. 3. 1995, 94/13/0249; VwGH 31. 3. 1998, 96/13/0121 oder VwGH 31. 7. 2002, 98/13/0011, 0040). Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweismwürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechnigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. VwGH 11. 5. 2005, 2001/13/0209). Die Beweismwürdigung hat stets auf die besonderen Umstände des Einzelfalles Bedacht zu nehmen (VwGH 26.04.2006, 2004/14/0066) [**BFG vom 18.10.2017, RV/2101564/2016**].

Im **KFS/BW 1** ist in **Rz. 155** festgehalten, dass das Bewertungsgutachten Aussagen zu folgenden Punkten zu enthalten hat:

- „a) Auftrag (siehe Rz (152)),*
- b) Beschreibung des Bewertungsobjekts, insbesondere in wirtschaftlicher, rechtlicher und steuerlicher Hinsicht,*
- c) erhaltene und verwendete Unterlagen (einschließlich Bewertungsgutachten Dritter) sowie sonstige verwendete Informationen,*
- d) Entwicklung des Bewertungsobjekts in der Vergangenheit und Vergangenheitsanalyse,*
- e) Planungsrechnungen,*
- f) Plausibilitätsbeurteilung der Planung,*
- g) angewandte Bewertungsmethode und Begründung ihrer Anwendung,*

- h) Bewertungsschritte,*
- i) Darstellung und Bewertung des nicht betriebsnotwendigen Vermögens,*
- j) Bewertungsergebnis,*
- k) Plausibilitätsbeurteilung des Bewertungsergebnisses.“*

4. Erwägungen

4.1. Zur verdeckten Ausschüttung und Wertlosigkeit der Forderung

Es ist nun die Frage zu klären, ob im Jahr 2016 durch die GmbH ein Verzicht causa societatis auf den ihr zustehenden Abschichtungserlös zu Gunsten ihrer Gesellschafter - Herrn A und Herrn B - vorlag und somit eine verdeckte Ausschüttung an die Herren A und B erfolgte.

Zum Verzicht

Die GmbH und auch die Herren A und B stellen nicht in Abrede, dass die GmbH einen grundsätzlich einklagbaren Anspruch auf Rückzahlung ihrer Einlage hatte. Fremdübliche Verhältnisse vor Augen, würden schon allein aus Beweissicherungsgründen im Falle der Nichterfüllung bzw. allenfalls späteren Erfüllung entsprechende Vereinbarungen getroffen und festgehalten werden, warum die Forderung auf Rückzahlung der Einlage nicht oder allenfalls zu einem späteren Zeitpunkt beglichen werden sollte. Dies ist hier nicht geschehen.

Hier hat mit der Teilwertabschreibung und der Umbuchung der Einlage auf die Herren A und B die GmbH zu erkennen gegeben, dass sie auf die ihr zustehende Forderung auf Auszahlung der Einlage im Jahr 2016 endgültig verzichtet hat. Weder hat sie behauptet, dass allenfalls später eine Zahlung erfolgen sollte, noch liegen solche Unterlagen vor. Auch gibt es keine solchen Vorbringen der Herren A und B.

Das BFG vermag dem Vorbringen nicht zu folgen, dass wegen der von der GmbH behaupteten Wertlosigkeit kein Verzicht vorgelegen wäre; ist es doch keineswegs als fremdüblich anzusehen, dass jemand „wortlos“ und ohne jegliches Festhalten der Nichtbezahlung samt den maßgeblichen Gründen einen Anspruch auf mehr als € 55.000,00 aufgibt.

Zudem stellt sich die Situation bezüglich der behaupteten Wertlosigkeit für die Jahre 2015 und 2016 wie folgt dar:

Zur behaupteten Wertlosigkeit der Forderung

Für die Zeiten des „Darlehens“ vor der Umbuchung im Jahr 2011 auf „Einlage“ sind nur die behaupteten niedrigen Gewinne der KG als Begründung für die Nicht-Rückforderung des Darlehens angeführt. Unzweifelhaft hatte die KG 2012 ein Sanierungsverfahren und wird die

Situation zu dieser Zeit finanziell angespannt gewesen sein. Dieser Zeitpunkt ist aber für das vorliegende Verfahren nicht relevant.

Eine allfällige Wertlosigkeit hätte wohl schon 2015 ein Thema sein müssen, da ja am 25.11.2015 die Auflösung der GmbH bzw. Umwandlung der KG in die OG beschlossen wurde. Zum Auflösungszeitpunkt bzw. Ende 2015 stellt sich die finanzielle Situation wie folgt dar:

- 2015 - wie auch in all den Jahren nach dem Sanierungsverfahren - hat die KG einen Gewinn erzielt.
- Weder der Bf. noch die GmbH haben Unterlagen beigebracht, die dokumentieren, dass eine Mittelbeschaffung (durch Aufnahme von Fremdmitteln) durch die verbleibenden Gesellschafter der KG nicht möglich gewesen wäre.
- Es gibt keine Unterlagen, die dokumentieren, dass allfällige finanzielle Engpässe bestanden hätten und die Wertlosigkeit zeitnah zum Ausscheiden der GmbH aus der KG unter den Gesellschaftern der KG bzw. GmbH thematisiert worden wäre.
- Selbst wenn man dem mangelhaften und unvollständigen, erst im März 2022 (!) erstellten „Bewertungsgutachten“ folgen wollte, weist es unter Berücksichtigung der tatsächlichen Zahlen in den Jahren 2014 bis 2016 und selbst unter Ansatz eines „adäquaten Unternehmerlohns“ für 2015 einen positiven Unternehmenswert auf.
- Es gibt keine Anhaltspunkte, dass die KG bzw. ihre Gesellschafter ihre laufenden Zahlungen überhaupt nicht mehr (auch nicht mehr im Wege von Stundungen bzw. Ratenzahlungen) begleichen konnten.

Aber auch für das Jahr 2016 vermag das BFG eine Wertlosigkeit der Forderung nicht zu bejahen:

- 2016 hat die OG einen Gewinn erzielt.
- Weder der Bf. noch die GmbH haben Unterlagen vorgelegt, die dokumentieren, dass eine Mittelbeschaffung (durch Aufnahme von Fremdmitteln) durch die verbleibenden Gesellschafter nicht möglich gewesen wäre.
- Selbst wenn man dem mangelhaften und unvollständigen, erst im März 2022 (!) erstellten „Bewertungsgutachten“ folgen wollte, weist es unter Berücksichtigung der tatsächlichen Zahlen einen positiven Unternehmenswert auf. Da dieses „Bewertungsgutachten“ doch nicht unbeträchtliche Mängel aufweist - so gibt es z. B. keine nachvollziehbaren Parameter für den Ansatz des gewählten „adäquaten Unternehmerlohns“ von € 40.000,00 und auch keine Planungsrechnung oder Aussagen über die Mittelbeschaffung in der Zukunft - ist ihm als „Nachweis“ für die von der GmbH - und auch den Herren A und B - behauptete Wertlosigkeit nicht zu folgen.
- Es gibt keine Unterlagen, die dokumentieren, dass allfällige finanzielle Engpässe bestanden hätten und die Wertlosigkeit bereits im Jahr 2016 unter den Gesellschaftern der GmbH i. Liqu. bzw. der OG thematisiert worden wäre.

- Es gibt keine Anhaltspunkte, dass die OG bzw. ihre Gesellschafter ihre laufenden Zahlungen überhaupt nicht mehr (auch nicht mehr im Wege von Stundungen bzw. Ratenzahlungen) begleichen konnten.

Zu dem erst rd. 7 Jahre nach den maßgeblichen Geschehnissen erstellten „Bewertungsgutachten“ darf noch festgehalten werden:

Es enthält keine Angabe zum Bewertungsstichtag. Zu dem von der Vertretung bekanntgegebenen maßgeblichen Zeitpunkt (31.12.2016) hatte die Bf. keine Forderung mehr und war daher der Unternehmenswert zu diesem Zeitpunkt nicht relevant.

Dass der objektive Unternehmenswert bestimmt werden sollte, ergibt sich allenfalls aus dem Text des „Bewertungsgutachtens“, zählt aber letztendlich wohl zu den „Basisdaten“ im Rahmen des - hier nicht vorhandenen - konkreten Auftrags.

Es weist nicht nur zahlreiche Mängel auf, weil ihm einige der in Rz155 KFS/BW 1 geforderte Teile fehlen, sondern fehlen auch nachvollziehbare Parameter für gewählte Wertansätze. So konnten z. B. nicht die entscheidungswesentlichen Parameter für die Bemessung der konkreten Höhe des „adäquaten Unternehmerlohns“ von € 40.000,00 bekanntgegeben werden. Daher ist für das BFG auch nicht nachvollziehbar, warum gerade € 40.000,00 pro Jahr anzusetzen wären. Folglich ist auch der behauptete negative Unternehmenswert für 2014 und 2016 für das BFG nicht erwiesen.

Im Allgemeinen beschränkte man sich auf die bloße Zitierung von Randziffern (Rz.) des KFS/BW 1, man bezog sich dann aber nicht nachvollziehbar auf den hier zu beurteilenden Fall.

Ein konkreter Liquidationswert wurde im „Bewertungsgutachten“ nicht ermittelt. Daher haben weder die GmbH, noch die Herren A und B aufgezeigt, dass der Liquidationswert negativ gewesen ist. Im „Bewertungsgutachten“ beschränkt man sich wiederum nur auf die Zitierung der maßgeblichen Rz. 13 des KFS/BW 1, um dann nur - ohne (nähere) Erläuterung - anzufügen: *„Die Vermögenslage 2016 der KG lässt darauf schließen, dass der Liquidationswert negativ ist. Die Forderungen gegenüber den Gesellschaftern werden als nicht werthaltig angesehen, sodass ein negativer Überhang der Passiva vorliegt.“*. Selbst die steuerliche Vertretung konnte nur vermuten, dass die Basis für den gezogenen Schluss die Bilanz 2016 gewesen sein könnte.

Das BFG konnte daher beim vorliegenden Sachverhalt nicht dem „Schluss“ folgen, dass der Liquidationswert tatsächlich ein negativer war.

Der unter Ansatz des „adäquaten Unternehmerlohns“ ermittelte negative Unternehmenswert für 2016 ist aus Sicht des BFG ein nicht gelungener Versuch eines „rein rechnerischen Arguments“, rd. 7 Jahre nach den tatsächlichen Geschehnissen und ohne jegliche zeitnahen Unterlagen und Feststellungen zum jeweiligen Jahr die behauptete Nicht-Werthaltigkeit der Forderung für 2015/2016 darzutun.

Auch wenn die vollumfängliche Anwendung des Fachgutachtens KFS/BW 1 nicht gefordert ist (vgl. **VwGH vom 23.01.2020, Ra 2018/15/0109**, ist aufgrund der festgestellten Mängel des vorgelegten „Bewertungsgutachtens“ nicht davon auszugehen, dass die Unternehmensbewertung „nach wissenschaftlich anerkannten Methoden“ vorgenommen wurde. Es war in der erstellten Form nach Ansicht des BFG kein taugliches Beweismittel, die Nicht-Werthaltigkeit der Forderung für den Stichtag der Liquidationsbilanz (09.06.2016) bzw. allenfalls die davor liegenden Monate des Jahres 2016 zu dokumentieren. Der Bewertungsstichtag 31.12.2016 ist für den vorliegenden Fall nicht von Belang.

Was die **privaten Ausgaben der Gesellschafter** anlangt, so ist für das BFG nicht einsichtig, warum die Herren A und B nicht ihre maßgeblichen privaten Ausgaben für 2015 und 2016 (samt allfälligen Kontoauszügen) vorlegen konnten, sondern jene aus 2023 vorlegten. Allein die privaten Ausgaben des Jahres 2023 vermögen für sich kein hinreichender Nachweis dafür zu sein, dass eine Mittelbeschaffung durch die Herren A und B 2015/2016 völlig unmöglich gewesen wäre.

Letztendlich dokumentieren Herr A und Herr B selbst die Werthaltigkeit der Forderung: Die von ihnen als „wertlos“ betrachtete Forderung findet sich in der OG als „Eigenkapital“ des Herrn A und des Herrn B wieder. Demzufolge widersprechen sich die Beschwerde führenden Parteien letztendlich selbst, wenn für 2016 die Wertlosigkeit der Forderung behauptet wird, im gleichen Atemzug aber für 2016 die angeblich wertlose Forderung als Eigenkapital der Herren A und B ausgewiesen wird; angemerkt wird, dass sie für den Erhalt nichts aufwenden mussten.

Auch wenn es für die Jahre 2015 und 2016 keine konkreten Feststellungen zu Sicherheitszuschlägen oder sonstige Hinzurechnungen von Einnahmen gibt, darf auf die Ergebnisse betreffend das Jahr 2010 hingewiesen werden, in dem bei der KG Sicherheitszuschläge verhängt und bei den Gesellschaftern verdeckte Ausschüttungen festgestellt wurden.

Nach Prüfung aller Vorbringen ist für das BFG der Nachweis für die Wertlosigkeit der der GmbH zustehenden Forderung für die Jahre 2015 und 2016 nicht erbracht.

(Kein) Vorteil für die Gesellschafter

Dem Einwand, es habe sich aus dem Nicht-Geltendmachen der Forderung durch die GmbH kein Vorteil für die Gesellschafter ergeben, ist zu entgegnen:

Unter einander fremden Vertragsparteien hätte sich wohl folgende Vorgangsweise abgespielt:

- Bei Ausscheiden der GmbH aus der KG hätten die Gesellschafter der GmbH die Einlage gefordert und eine solche samt allfälligen weiteren Mahnungen nachweislich geltend gemacht.

- Die verbleibenden Gesellschafter der KG hätten ihre hier behauptete Unmöglichkeit der Mittelbeschaffung zur Bezahlung der Einlage wohl unzweifelhaft dokumentieren müssen.
- Diese Vorgänge hätten sich realistischerweise im Zuge des Ausscheidens bzw. allenfalls danach abgespielt.

Eine solche Abwicklung hat es im vorliegenden Fall nicht einmal ansatzweise gegeben.

Wenn auch allein aus der nicht fremdüblichen Abwicklung noch nicht auf einen Vermögensvorteil geschlossen werden kann, ist hier die behauptete Unmöglichkeit, die Mittel zu beschaffen, nicht erwiesen:

Im vorliegenden Fall hat die GmbH zugunsten ihrer Gesellschafter auf die Forderung verzichtet. Die Herren A und B sind durch die Umbuchung der „Einlage“ der GmbH auf sie beide je zur Hälfte in den Genuss eines Eigenkapitals gekommen, für das sie nichts aufwenden mussten. Dass darin ein faktischer Vorteil lag, wird wohl nicht in Abrede zu stellen sein. Ohne diese Umbuchung wäre das Kapitalkonto der Herren A und B zum 31.12.2016 negativ gewesen (siehe die Darstellung der Kapitalkontenentwicklung auf Seite 3 des Erkenntnisses GZ. RV/4100024/2019).

Hier wurden Jahresabschlüsse gemacht bzw. wurde im Zuge der Liquidation eine Bereinigung durchgeführt, in denen Buchungen vorgenommen wurden, die mit der erst im Zuge des Beschwerdeverfahrens ins Treffen geführten „Wertlosigkeit“ begründet sein sollten.

Zusammenfassend vertritt das BFG daher folgende Ansicht:

- Die GmbH hat 2016 unzweifelhaft und endgültig auf die ihr zustehende Forderung in Höhe von € 55.554,18 verzichtet.
- Der Bf. ist den Beweis dafür schuldig geblieben, dass er die Geldmittel nicht beschaffen konnte, die für den Anspruch der Einlage an die GmbH erforderlich gewesen wären.
- Es liegen betreffend 2015/2016 keine zeitnahen Unterlagen vor, die die Unmöglichkeit der Mittelbeschaffung zur Rückzahlung der Einlage und die Thematisierung dieser Frage unter den Gesellschaftern der KG bzw. der GmbH i. Liqu. dokumentieren.
- Wenn die GmbH bzw. die Herren A und B die behauptete Wertlosigkeit der Forderung nicht beweisen können, dann verbleibt letztendlich der Verzicht der GmbH zugunsten der Herren A und B ohne einen „Rechtfertigungsgrund“ für die Nicht-Geltendmachung der Forderung.
- Die Umbuchung der von Herrn A und Herrn B als „wertlos“ reklamierten Einlage auf ihre Gesellschafterkonten in der „neu geschaffenen“ OG und ihr Ausweis als „Eigenkapital“ bestätigt nicht die „Wertlosigkeit“ dieser Beträge. Dem hat der Bf. im Verfahren vor dem BFG nichts entgegengehalten, das das BFG dazu veranlassen würde, sich dem Beschwerdebegehren anzuschließen.

- Wenn auch erst 2017 ein Rekordergebnis erzielt wurde, so scheint ein gänzlicher Verzicht im Jahr 2016 ohne jegliche Planungsrechnung im Gutachten nicht verständlich, sondern spricht vielmehr für die Fremdunüblichkeit. Dieses Ergebnis erklärt vielleicht, dass im Zeitpunkt der Erstellung des „Bewertungsgutachtens“ (März 2022) allen Beteiligten und auch der steuerlichen Vertretung die gute finanzielle Entwicklung des Jahres 2017 bekannt gewesen sein musste, dieses Wissen aber im „Bewertungsgutachten“ durch das Unterlassen des Ansatzes einer Planungsrechnung und von Angaben zu zukünftigen Möglichkeiten der Mittelbeschaffung keinen Niederschlag gefunden hat. Das Ergebnis aus 2017 vermag jedenfalls nicht die behauptete Wertlosigkeit zu untermauern; es lässt den vollständigen Verzicht auf eine Forderung in nicht unbeträchtlicher Höhe als fremdunüblich und „nicht lebensnah“ erscheinen.

Angesichts des vorliegenden Sachverhalts geht das BFG von der verdeckten Ausschüttung in voller Höhe der Forderung aus. Dies deshalb, weil die ins Treffen geführte Wertlosigkeit und Unmöglichkeit der Mittelbeschaffung nicht durch Unterlagen nachgewiesen bzw. plausibel gemacht wurde und diese Themen zwischen Herrn A und B niemals thematisiert wurden. Es gibt keine konkreten Anhaltspunkte, die das BFG zur Auffassung kommen ließen, dass auch bei einem Fremden die Forderung allenfalls nur teilweise durchsetzbar gewesen wäre. Es wäre an der GmbH, Herrn A und Herrn B gelegen, für eine entsprechende Sicherung der Beweise für ihre Vorbringen Sorge zu tragen.

Die Zulässigkeit der Direktvorschriftung gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 ist nicht strittig. Den zuvor gemachten Ausführungen folgend ist die Vorschriftung einer verdeckten Ausschüttung in Höhe von je € 27.777,09 an Herrn A und an Herrn B zu Recht erfolgt.

Die Beschwerde des Bf. ist somit als unbegründet abzuweisen.

4.2. Zur Un/Zulässigkeit der Revision

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

Zumal die Frage des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung im Rahmen des Beweisverfahrens zu entscheiden war, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Beilage:

1 Kopie des Erkenntnisses betreffend die GmbH (GZ. RV/4100024/2019)

Klagenfurt am Wörthersee, am 5. Dezember 2023