

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** über die Beschwerde der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dkfm. Anton Lammer Wirtschaftstreuhand GmbH, Oskar-Kokoschka-Straße 8, 3380 Pöchlarn, vom 8. März 2012 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 10. Februar 2012 betreffend Kapitalertragsteuer 2009, 2010 und 2011 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12. Oktober 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin *** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den Entscheidungsgründen zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen einer die Jahre 2008 bis 2009 betreffenden Außenprüfung, mit Nachschauzeitraum 2010 bis 2011 stellte die belangte Behörde zum einen fest (Bericht vom 08.02.2012), dass im Zuge der Einbringung zwei betriebliche Bankverbindlichkeiten in Höhe von EUR 219.000,00 und EUR 6.000,00 von ***Gesellschafter H*** zurückbehalten worden seien. Die Raten für diese Kredite seien vom Betriebskonto der beschwerdeführenden Gesellschaft abgebucht und am 31.03.2009 als Forderung an ***Gesellschafter H*** umgebucht worden. In den Wirtschaftsjahren 2009/2010 und 2010/2011 seien bis zum Bilanzstichtag weder Forderungen an den Gesellschafter ***Gesellschafter H*** noch Zinsen eingebucht worden. Am 16.12.2011 sei eine Darlehensvereinbarung bezüglich dieser zurückbehaltenen Betriebsverbindlichkeiten vorgelegt worden. Bei der mit 18.12.2008 datierten Darlehensvereinbarung bezüglich der zurückbehaltenen Betriebsverbindlichkeiten handle es sich jedoch um eine Fälschung, da diese

erst nachträglich im Zuge der Außenprüfung erstellt worden sei. Die zur Sicherstellung als Pfand herangezogenen Darlehen der *** VornameNachname1*** und *** VornameNachname2*** seien im Vergleich zur Forderung der beschwerdeführenden Partei an ***Gesellschafter H*** zu gering. Es sei daher nicht erkennbar, wie ***Gesellschafter H*** den offenen Betrag bis zum 31.03.2015 zurückzahlen sollte, da ***Gesellschafter H*** darüber hinaus auch noch persönlich für sämtliche Bankverbindlichkeiten der beschwerdeführenden Partei haften würde. Die belangte Behörde beurteilte sodann die Raten der Betriebsverbindlichkeiten als verdeckte Ausschüttung.

Zum anderen stellte die Behörde fest, dass in der Bilanz der beschwerdeführenden Partei zwei den Gesellschaftern ***Gesellschafter H*** und ***Gesellschafter F*** zuzurechnenden Verrechnungskonten ausgewiesen wurden. Auf diesen Verrechnungskonten wurden hauptsächlich deren private Entnahmen/Ausgaben verbucht.

Trotz Aufforderung der belangten Behörde sei zum Verrechnungskonto ***Gesellschafter H*** keine Vereinbarung vorgelegt worden. Rückzahlungen seien nur unregelmäßig geleistet bzw. der Geschäftsführerbezug und die Haftungsprovision seien gegengebucht worden. Das Konto sei im Wirtschaftsjahr 2008/2009 mit 4% verzinst worden. Die Zinsen seien erst im Zuge der Bilanzerstellung dem Verrechnungskonto angelastet worden. Laut dem vorgelegten Buchhaltungsjournal seien für die Wirtschaftsjahre 2009/2010 und 2010/2011 bislang keine Zinsen verbucht worden.

Zum Verrechnungskonto ***Gesellschafter F*** wurden die Darlehensvereinbarungen erst im Zuge der Schlussbesprechung vorgelegt. Diese Vereinbarungen seien jeweils mit den Bilanzstichtagen 31.03.2009, 31.03.2010 und 31.03.2011 datiert worden und die jeweils zu diesen Stichtagen offenen Beträge angeführt. Die Vereinbarungen seien daher zeitlich erst nach den Entnahmen erstellt worden. Das Konto sei im Wirtschaftsjahr 2008/2009 mit 4% verzinst worden. Die Zinsen seien erst im Zuge der Bilanzerstellung dem Verrechnungskonto angelastet worden. Laut dem vorgelegten Buchhaltungsjournal seien für die Wirtschaftsjahre 2009/2010 und 2010/2011 bislang keine Zinsen verbucht worden.

Nach den vorgelegten Vereinbarungen sei das Darlehen mit 4% kontokorrentmäßig zu verzinsen. Die Verzinsung sei jedoch im Jahr 2009 nicht kontokorrentmäßig erfolgt, sondern es sei ein Durchschnitt zwischen Anfangs- und Endbestand verzinst worden.

Die belangte Behörde beurteilte den Zuwachs auf den Verrechnungskonten als verdeckte Ausschüttung und erließ entsprechende Haftungsbescheide.

In der mündlichen Verhandlung am 12.10.2023 wurde von der beschwerdeführenden Partei ergänzend ausgeführt, dass die Zahlungen am Verrechnungskonto außer Streit stehen würden. Die zurückbehaltenen Bank-Darlehen seien aus rechtlichen Gründen nicht in die GmbH aufgenommen worden. Die 4%-Verzinsung werde als angemessen angesehen. Eine Verzinsung

in Höhe von 6% sei damals einer kurzfristigen Marksituation geschuldet gewesen. Die Einstellung der Forderung am Bilanzstichtag ergebe für sich noch keine verdeckte Gewinnausschüttung. Die Ausgänge am Verrechnungskonto seien durch Gewinne gedeckt gewesen, die Möglichkeit von Gewinnausschüttungen habe bestanden. Wenn das Fehlen einer Bonitätsprüfung bemängelt wird, werde vorgebracht, dass dies nicht Aufgabe der beschwerdeführenden Partei, sondern der belangten Behörde gewesen sei. Ein Prüfung der Bonität durch die belangte Behörde habe nicht stattgefunden und wird diesbezüglich auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes Ra 2019/13/0075 vom 08.10.2020 hingewiesen. Es habe auch keine Vermögensminderung bei der beschwerdeführenden Gesellschaft stattgefunden.

Die belangte Behörde verweist auf ihre Ausführungen im Betriebsprüfungs-Bericht vom 08.02.2012 sowie einer ergänzenden Stellungnahme vom 05.10.2016, worin nähere Angaben zur Bonität beinhaltet seien.

Bezüglich des Fehlens einer schriftlichen Vereinbarung zwischen ***Gesellschafter H*** und der ***Bf1*** wird ausgeführt, dass hier eine mündliche Vereinbarung geschlossen worden und in den Büchern buchhalterisch abgebildet worden sei. Es wird auf die Stellungnahme der beschwerdeführenden Partei vom 16.02.2021 (zu Beschluss vom 14.12.2020, GZ. RV/5101652/2016, Verfahren betrifft die Folgejahre) verwiesen. Hier sei auf die Bonität des Hauptgesellschafters ***Gesellschafter H*** eingegangen worden.

Auszug aus der Stellungnahme vom 16.02.2021:

„Gemäß Jahresabschluss zum 31.03.2016 ergebe sich ein Jahresgewinn vor Steuern in Höhe von EUR 181.423,29, zum 31.03.2015 in Höhe von EUR 92.337,93. Die Gesellschaft wurde im Jahr 2008 gegründet, aus den vorstehenden Jahresergebnissen ergebe sich eine langjährige und stabile Ertragslage zum Zeitpunkt der Geldmittelüberlassung. Im Rahmen der Prüfung wären keine Feststellungen getroffen worden, dass diese langjährige und stabile Ertragslage gefährdet wäre bzw. auf Einmaleffekten beruhen würde.“

Die belangte Behörde bringt vor, dass die Angaben zur Bonität der Gesellschafter aus dem Betriebsprüfungs-Bericht vom 08.02.2012 ersichtlich seien.

Das Gericht hält dem Beschwerdeführer vor, dass laut Darlehensvereinbarung vom 18.12.2008 ***Gesellschafter H*** keine Geldreserven besaß und laut Nachsichtsansuchen vom 26.11.2012 eine Ratenanzahlung an das Finanzamt in Höhe von EUR 500,00 für Herrn ***Gesellschafter H*** existenzgefährdend gewesen sei (Aufstellung: verbleibender monatlicher Restbetrag in Höhe von EUR 147,33). Auf die Frage wie ***Gesellschafter H*** aufgrund dieser Tatsachen Rückzahlungen tätigen hätte können, wird vom steuerlichen Vertreter vorgebracht, dass die Rückzahlung der zurückbehaltenen Bankverbindlichkeiten

durch entsprechende Gewinnausschüttungen erfolgen hätte können. Diese seien auch in den Bilanzen abgebildet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die beschwerdeführende Partei wurde im Jahr 2008 gegründet. Die Einzelunternehmen des ***Gesellschafter F***, als auch des ***Gesellschafter H*** wurden mit den Einbringungsverträgen vom 18.12.2008 in die beschwerdeführende Gesellschaft eingebracht.

Gesellschafter F und ***Gesellschafter H*** wurden Gesellschafter der beschwerdeführenden Gesellschaft, wobei ***Gesellschafter H*** bis zur Auflösung der Gesellschaft im Jahr 2018 die Geschäftsführung oblag.

Zum Punkt „Darlehen zurückbehaltene Betriebsverbindlichkeiten betreffend

*****Gesellschafter H*** wird festgestellt:**

Im Zuge der Einbringung wurden zwei betriebliche Bankverbindlichkeiten in Höhe von ca. EUR 219.000,00 bzw. EUR 6.000,00 von ***Gesellschafter H*** zurückbehalten. Es handelt sich hier um Kredite der ***Bank Z*** (Kto.nr. ***Nr. 1*** und ***Nr. 2***).

Die Raten für diese beiden Kredite wurden vom Betriebskonto der GmbH (***Nr. 3***) abgebucht. Die Gegenbuchungen erfolgten für die Jahre 2009 bis 2011 auf dem Buchhaltungskonto 3537 (Kto. ***Nr. 1***) und auf dem Buchhaltungskonto 3559 (Kto. ***Nr. 2***). Diese Buchhaltungskonten sind ***Gesellschafter H*** zugeordnet.

Die Ratenzahlungen für beide Kredite wurden im Zuge der Bilanzerstellung mit 31.03.2009 für das Wirtschaftsjahr 2008/2009 als Forderung auf das Verrechnungskonto umgebucht (UB172 bzw. UB175). Es wurde hierfür eine Verzinsung von 4% vorgenommen.

Der Kredit bei der ***bank Kto. ***Nr. 2*** wurde mit 31.03.2009 getilgt.

Für die Wirtschaftsjahre 2009/2010 sowie 2010/2011 wurden zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung keine Forderungen an den Gesellschafter auf dem Verrechnungskonto ***Gesellschafter H*** eingebucht. Die Umbuchungen erfolgten später zum Bilanzstichtag im Zuge der jeweiligen Bilanzerstellung. Für die Wirtschaftsjahre nach 2010/2011 wurden die Raten direkt am Verrechnungskonto verbucht.

Für das Wirtschaftsjahr 2008/2009 wurden Kreditraten in Höhe von EUR 37.433,67, für 2009/2010 EUR 11.439,77 und für 2010/2011 EUR 37.376,84 vom Betriebskonto der GmbH abgebucht.

Für diese zurückbehaltenen Betriebsverbindlichkeiten wurde in der Darlehensvereinbarung vom 18.12.2008, abgeschlossen zwischen ***Gesellschafter H*** und der ***Bf1***, eine kontokorrentmäßige Verzinsung in Höhe von 4 % dokumentiert. Der Darlehensvertrag wird auf eine Laufzeit von 6 Jahren abgeschlossen. Zur Sicherstellung wird eine Darlehensforderung von Frau *** VornameNachname1*** und Frau *** VornameNachname2*** in Höhe von EUR 58.862,93 vereinbart.

Die Darlehensvereinbarung enthält keine näheren Angaben über die Tilgung des Darlehens, über die Höhe der Darlehensrate sowie über die Termine der Ratenzahlungen. Es wird nur ausdrücklich festgehalten, dass eine aufrechte Forderung besteht und diese zurückbezahlt werden muss.

Es haben bis zur Umwandlung der beschwerdeführenden Gesellschaft keine Gewinnausschüttungen und keine Darlehensrückzahlungen stattgefunden.

Zum Punkt „Verrechnungskonto *Gesellschafter H***“ wird festgestellt:**

Es besteht am Verrechnungskonto ein Saldo per 31.03.2009 in Höhe von EUR 69.892,96, per 31.03.2010 ein Saldo in Höhe von EUR 107.607,80 und per 31.03.2011 ein Saldo in Höhe von EUR 101.958,23.

Hinsichtlich der über ein Verrechnungskonto abgewickelten Geldmittelüberlassung an den Gesellschafter und der damit üblicherweise verbundenen Bedingungen (Kreditrahmen, Rückzahlung, Sicherheiten, Verzinsung, etc.) liegt keine schriftliche vertragliche Vereinbarung vor.

Rückzahlungen wurden nur unregelmäßig geleistet und Geschäftsführerbezüge sowie Haftungsprovisionen nicht ausbezahlt, sondern gegengebucht.

Für das Verrechnungskonto wurde im Wirtschaftsjahr 2008/2009 eine Verzinsung in Höhe von 4% vorgenommen, diese wurden im Rahmen der Bilanzerstellung dem Verrechnungskonto angelastet (UB 183). Für die Wirtschaftsjahre 2009/2010 sowie 2010/2011 wurden zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung keine Zinsen auf dem Verrechnungskonto eingebucht. Die Umbuchungen erfolgten später zum Bilanzstichtag im Zuge der jeweiligen Bilanzerstellung.

Zur Bonität des *Gesellschafter H*** wird festgestellt:**

Laut Darlehensvereinbarung verfügt ***Gesellschafter H*** zum Zeitpunkt der Darlehensvereinbarung über keine privaten Geldreserven. Ein Liegenschaftsvermögen ist nicht vorhanden. Aus den Einkommensteuererklärungen ergeben sich für ***Gesellschafter H*** steuerpflichtige Einkünfte für die Jahre 2008 bis 2010 in Höhe von ca. EUR 27.000,00, für das Jahr 2011 in Höhe von ca. EUR 24.000,00.

Zudem haftet Herr ***Gesellschafter H*** persönlich für sämtliche Bankverbindlichkeiten der ***Bf1*** in Höhe von EUR 632.000,00 (per 31.03.2008) und EUR 590.000,00 (31.03.2009).

Festgestellt wird hinsichtlich des Darlehens zwischen der ***Bf1*** und des ***Gesellschafter H***, dass wegen absehbarer Uneinbringlichkeit keine durchsetzbare Forderung an die Stelle der Kreditraten bzw. Privatentnahmen getreten ist, da eine entsprechende Bonität nicht gegeben war.

Zum Punkt „Verrechnungskonto *Gesellschafter F***“ wird festgestellt:**

Es besteht eine Forderung per 31.03.2009 in Höhe von EUR 23.440,12, per 31.03.2010 eine Forderung in Höhe von EUR 34.844,10, und per 31.03.2011 eine Forderung in Höhe von EUR 57.159,17. Es ist eine Verzinsung in Höhe von 4% und eine Laufzeit bis 31.03.2017 vereinbart. Sicherheiten wurden keine vereinbart. Die Darlehensvereinbarungen sind im Nachhinein erstellt worden. Rückzahlungen sind in den Wirtschaftsjahren 2008/2009, 2009/2010 und 2010/2011 nicht erfolgt.

Zur Bonität des *Gesellschafter F*** wird festgestellt:**

Gesellschafter F hatte in den Jahren 2008 bis 2010 Pensionseinkünfte in Höhe von ca. EUR 27.000,00. Der Zuwachs am Verrechnungskonto betrug im Jahr 2008/2009 EUR 23.440,12, im Jahr 2009/2010 EUR 20.033,02 sowie im Jahr 2010/2011 EUR 11.829,72. Die „Darlehensauszahlung“ betrug für den Beschwerdezeitraum EUR 55.302,86.

Eine mangelnde Bonität des ***Gesellschafter F*** kann nicht festgestellt werden.

Die beschwerdeführende Partei bilanzierte nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr (Bilanzstichtag 31.03.). Aufgrund der dem Firmenbuch übermittelten Jahresabschlüssen/Bilanzen sind folgende Bilanzgewinne festzustellen: Der Jahresabschluss per 31.03.2009 weist einen Bilanzgewinn in Höhe von EUR 55.251,77, per 31.03.2010 EUR 126.665,64 und per 31.03.2011 EUR 183.085,54 aus.

Durch Anteilsabtretungen mit 23.11.2018 (***) und 07.08.2018 (***Gesellschafter F***) wurde ***Gesellschafter H*** alleiniger Gesellschafter. Die verschmelzende Umwandlung erfolgte mit Umwandlungsvertrag vom 06.12.2018, rückwirkend auf den 30.09.2018 gemäß §§ 2 ff UmwG durch Übertragung des Unternehmens im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Gesellschafter ***Gesellschafter H***, Inhaber des im Firmenbuch eingetragenen Einzelunternehmens ***Bf1***.

Laut Firmenbuch ist die ***Bf1*** aufgelöst und gelöscht. Das Einzelunternehmen des ***Gesellschafter H*** „***Bf1***“ wurde somit Gesamtrechtsnachfolger der ***Bf1***, weshalb es im gegenständlichen Beschwerdeverfahren an die Stelle der ***Bf1*** tritt.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen entsprechen den von der belangten Behörde und von der beschwerdeführenden Partei vorgelegten Unterlagen, Urkunden und Angaben.

Gesellschafter ***Gesellschafter H***

Die Feststellungen über das Darlehen der zurückbehaltenen Betriebsverbindlichkeiten betreffend ***Gesellschafter H*** gründen auf den vorgelegten Aktenteilen, insbesondere auf der Darlehensvereinbarung vom 18.12.2008 sowie auf den Buchhaltungsunterlagen.

Die Feststellungen, dass eine schriftliche Vereinbarung über die Vorgehensweise am Verrechnungskonto für ***Gesellschafter H*** nicht vorliegt, ergibt sich aus den vorgelegten Aktenteilen, zudem brachte die steuerliche Vertretung in der mündlichen Verhandlung am 12.10.2023 vor, dass hier nur eine mündliche Vereinbarung vorliege, und dies in den Büchern buchhalterisch abgebildet worden sei.

Hinsichtlich „der Darlehen“ betreffend ***Gesellschafter H*** ist zu prüfen, ob wegen absehbarer Uneinbringlichkeit keine durchsetzbare Forderung an die Stelle der ***Gesellschafter H*** zugewendeten Beträge getreten ist. Hierfür ist auf die Bonität des Gesellschafters näher einzugehen.

Das Finanzamt bringt in seiner Begründung (Betriebsprüfungs-Bericht) vor, dass es sich hier um nicht fremdübliche Darlehen handle und zudem die Bonität des Gesellschafters nicht gegeben sei. Weitere Ausführungen zur Bonität des Gesellschafters unterlässt das Finanzamt.

Die beschwerdeführende Partei erstattet im Beschwerdeverfahren sowie in der mündlichen Verhandlung kein Vorbringen zur Bonität der Gesellschafter. Es wird auf die Beschwerde, bzw. auf die Stellungnahme im Beschwerdeverfahren vor dem Finanzamt, sowie auch auf die Stellungnahme vom 16.02.2021 (zu Beschluss vom 14.12.2020, GZ. RV/5101652/2016, Verfahren betrifft die Folgejahre) verwiesen. Hier sei auf die Bonität des Hauptgesellschafters ***Gesellschafter H*** eingegangen worden. In der Stellungnahme wird jedoch nur die wirtschaftliche Situation der ***Bf1*** dargestellt. Auch wenn die beschwerdeführende Partei vorbringt, dass es im Verfahren nicht ihre Aufgabe gewesen sei, die Bonität zu prüfen, sondern Aufgabe der belangten Behörde, muss dem entgegengehalten werden, dass Angaben zum Vorliegen einer ausreichenden Bonität der beiden Gesellschafter zu keinem Zeitpunkt im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht ausgeführt bzw. belegt worden sind.

Im Beschluss vom 14.12.2020 (im Verfahren RV/5101652/2016, Folgejahre) wurde die beschwerdeführende Partei aufgefordert, einen Nachweis der Bonität der Gesellschafter anhand nachfolgender Elemente zu erbringen (vgl. dazu BFG 21.6.2016, RV/2100721/2012):

- das laufende aktuelle und zukünftige Einkommen des Gesellschafters exklusive Einkommensbestandteile, die dem Grunde und der Höhe nach ungewiss sind (wie z.B. zukünftige Gewinnausschüttungen);
- die Stabilität der Einkommenssituation: Zu berücksichtigen ist z.B. eine Verschlechterung der Einkommenssituation des Gesellschafters infolge einer Pensionierung;
- die Ersparnisse des Gesellschafters (insbesondere Immobilien und Kapitalvermögen) unter der Bedingung, dass eine Verwertung zukünftig realistisch erscheint und keine sonstigen Gläubiger vorrangig befriedigt werden müssen (z.B. die Verwertung eines Grundstücks, welches mit einem Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten eines Dritten behaftet ist, ist nicht realistisch).
- vorhandene Schulden und Verpflichtungen des Gesellschafters (z.B. Unterhaltsverpflichtungen aufgrund einer Scheidung, sonstige Kreditverbindlichkeiten).
- bei einer kurzfristigen, einem Kontokorrentverhältnis vergleichbare, Geldmittelüberlassung muss der Gesellschafter über eine ausreichend hohe Bonität verfügen, um die Verbindlichkeit relativ kurzfristig (innerhalb eines Jahres) tilgen zu können.

Die Beantwortung dieses Beschlusses mit Schreiben vom 16.02.2021 enthielt keine Stellungnahme die Gesellschafter betreffend. Es wird nur darauf verwiesen, dass die positiven Jahresergebnisse eine langjährige und stabile Ertragslage der Gesellschaft zum Zeitpunkt der Geldmittelüberlassung ergeben würden. Diese Argumentation betrifft jedoch ausschließlich „Gewinnausschüttungen“. Aber gerade zukünftige Gewinnausschüttungen können nur im Rahmen der Bonitätsprüfung Berücksichtigung finden, wenn die Gesellschaft eine langjährige stabile Ertragslage oder entsprechend hohe Gewinnvorträge aufweisen kann und der Gesellschafter zugleich über ausreichend Stimmrechte verfügt um die Gewinnausschüttung tatsächlich bewirken zu können. Ansonsten sind Einkommensbestandteile, die der Höhe nach ungewiss sind in der Aufstellung der Einkünfte nicht zu berücksichtigen.

Im vorliegenden Fall werden weder im zu beurteilenden Zeitraum, noch in den Jahren danach Gewinnausschüttungen getätigt. In den Darlehensvereinbarungen zwischen ***Gesellschafter F*** und der ***Bf1*** betreffend Verrechnungskonto wurde sogar schriftlich festgehalten, dass Gewinnausschüttungen erst vorgenommen werden können, wenn die Gesellschaft tatsächlich flüssige Mittel für Gewinnausschüttungen zur Verfügung hätte. Die ***Bf1*** würde zwar laut Darlehensvereinbarung Gewinne erwirtschaften, könne aber in den Jahren 2008/2009, 2009/2010 und 2010/2011 keine Gewinnausschüttungen vornehmen, diese Gewinne müssten für Investitionen getätigt werden, um den Fortbestand der Gesellschaft nicht zu gefährden. Gerade für diesen Zeitraum wäre somit eine Rückzahlung mittels Verwendung ausgeschütteter Gewinne nicht möglich gewesen.

In der mündlichen Verhandlung wird zum Thema Bonität der Gesellschafter kein ergänzendes Vorbringen erstattet, keine Angaben zur Einkommenssituation des Gesellschafters zum Zeitpunkt der Geldmittelüberlassung im Zeitraum 2008 bis 2011. Es wird wieder auf die Stellungnahme vom 16.02.2021 verwiesen und vorgebracht, dass Rückzahlungen durch Gewinnausschüttungen erfolgen hätten können.

Aus den Ausführungen im Nachsichtsansuchen vom 26.11.2012 ergibt sich auch, dass die Bank im Jahr 2005 bereits einen Schuldnachlass für das Einzelunternehmen ***Gesellschafter H*** gewährt hatte, und ein weiterer Schuldnachlass durch die Bank aus diesem Grund für die Bankverbindlichkeiten in Höhe von EUR 225.000,00 nicht möglich sei. Dies deutet darauf hin, dass auch schon zeitlich davor finanzielle Schwierigkeiten vorhanden waren. Zumal im Nachsichtsansuchen auch ausgeführt wurde, dass die Einbringung des Einzelunternehmens des ***Gesellschafter H*** aus wirtschaftlichen Gründen in die ***Bf1*** erfolgte und die Betriebsverbindlichkeiten von EUR 225.000,00 von Herrn ***Gesellschafter H*** zurückbehalten werden mussten, um ein positives Eigenkapital zustande zu bringen.

Gesellschafter H verfügte im Zeitraum 2008/2009, 2009/2010 und 2010/2011 über keine Vermögenswerte. Dieser bezog lediglich einen Geschäftsführerbezug in Höhe von jährlich ca. EUR 24.000,00 – EUR 27.000,00. Damit ist offenkundig, dass eine Darlehensrückführung aus eigenem Einkommen bzw. aus Eigenmittel im Zeitpunkt der Geldmittelüberlassung für ***Gesellschafter H*** keinesfalls möglich gewesen wäre und er auch im Zeitraum 2009 bis 2011 von keinem Kreditinstitut ein Darlehen in der gewährten Höhe und zu den festgelegten Konditionen (insbesondere im Hinblick auf die nicht ausreichende Besicherung) erhalten hätte, zumal er auch für die Verbindlichkeiten der GmbH persönlich haftete.

Die über die Bonität getroffenen Feststellungen gründen sich auf die Darlehensvereinbarung vom 18.12.2008, worin festgehalten wurde, dass ***Gesellschafter H*** zum Zeitpunkt der Darlehensvereinbarung über keine privaten Geldreserven verfügte. Die Feststellungen über das Liegenschaftsvermögen gründen auf dem Nachsichtsansuchen vom 26.11.2012.

Die festgestellten steuerpflichtigen Einkünfte des ***Gesellschafter H*** ergeben sich aus den veranlagten Einkommensteuererklärungen.

Gesellschafter ***Gesellschafter F***

Im Betriebsprüfungsbericht wurde bemängelt, dass die Darlehensvereinbarung zwischen ***Gesellschafter F*** und der ***Bf1*** im Nachhinein erstellt wurden, da die Salden der Verrechnungskontostände von ***Gesellschafter F*** jeweils zu den Bilanzstichtagen aufgenommen wurden. Der Verwaltungsgerichtshof hat ausgesprochen, dass weder das Fehlen einer Urkunde über ein Geschäft noch fehlende Beschlüsse der abgabenrechtlichen Anerkennung entgegenstehen müssen. Die Angehörigenjudikatur kommt dann zum Tragen,

wenn berechnete Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. VwGH 22.05.2014, 2011/15/0003).

Im streitgegenständlichen Fall hat das zuständige Finanzamt nicht vorwiegend die Ernstlichkeit einer Absicht auf Rückzahlung bzw. Rückforderung, sondern vielmehr die fehlende Fremdüblichkeit einzelner Umstände der Darlehenshingabe in den Mittelpunkt ihrer Prüfung gestellt und dabei insbesondere den Zeitpunkt des Abschlusses der Darlehensvereinbarung sowie fehlende Vereinbarungen hinsichtlich Kreditrahmen und Sicherheiten gerügt. Das Fehlen von Sicherheiten kann zwar geeignet sein, die Ernsthaftigkeit der behaupteten Rückzahlungsabsicht im Zeitpunkt der Entnahmen zu verneinen und die Verbuchung von Forderungen als korrekturbedürftig zu erachten, weil verdeckte Ausschüttungen in der Form von Vermögensverschiebungen zugunsten der Gesellschafterin vorliegen. Dazu hätte es aber einer Auseinandersetzung mit der Bonität des Gesellschafters bedurft (vgl. VwGH 28.4.2009, 2004/13/0059 sowie VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003). Das tatsächliche Fehlen einer ernsthaften Rückzahlungsabsicht des Gesellschafters zeigt der angefochtene Bescheid jedoch nicht schlüssig auf. ***Gesellschafter F*** hatte Pensionseinkünfte in Höhe von ca. EUR 27.000,00 in den Jahren 2008 bis 2010. Dass die Rückzahlung des Darlehens (Forderungsbuchung am Verrechnungskonto) vom Gesellschafter an die Gesellschaft nicht möglich und allenfalls auch nicht gewollt war, kann unter den dargestellten Gegebenheiten nicht unterstellt werden, eine mangelnde Bonität wird durch die belangte Behörde zu keiner Zeit ins Treffen geführt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Im vorliegenden Verfahren ist hinsichtlich der Ratenzahlungen der zurückbehaltenen Betriebsverbindlichkeiten des ***Gesellschafter H***, die über das Gesellschafter-Verrechnungskonto als Forderung eingebucht wurden, sowie der Entnahmen über die Verrechnungskonten des ***Gesellschafter H*** sowie ***Gesellschafter F*** strittig, ob hier verdeckte Gewinnausschüttungen vorliegen.

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung Einkünfte aus Kapitalvermögen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 leg. cit. gehören.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

§ 93 Abs. 2 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

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

Zu den "sonstigen Bezügen" im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen ins-besondere die verdeckten Ausschüttungen; verdeckte Ausschüttungen gehören somit zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 (vgl. VwGH 04.02.2009, 2008/15/0167).

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 4.2.2009, 2008/15/0167; VwGH 26.2.2014, 2009/13/0112; VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedarf es in Fällen, bei denen zu vermuten ist, dass aufgrund des zwischen einem Gesellschafter und Gesellschaft bestehenden Naheverhältnisses Zahlungen erfolgten, die an einen Außenstehenden noch unter den gleichen Bedingungen geleistet worden wären, der Prüfung, worin der dem Gesellschafter dadurch allenfalls zugewendete Vorteil besteht. Ein wesentliches Element dieser Prüfung ist die Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war (26.02.2015, 2012/15/0177). In diesen Fällen wäre im Vermögen der Gesellschaft entweder gar keine (wenn die buchmäßige Erfassung der vollen Forderung nur zum Schein erfolgt ist) oder zumindest keine durchsetzbarer Forderung an die Stelle der ausgezahlten Beträge getreten (17.12.2014, 2011/13/0115). Diesfalls legen verdeckte Ausschüttungen in Höhe der verbuchten Beträge und nicht nur in Höhe eines allfälligen Vorteils aufgrund nicht getroffener Vereinbarungen über eine fremdübliche Verzinsung vor (28.04.2009, 2004/13/0059; 28.09.2011, 2006/13/0084; 26.02.2014, 2009/13/0112; 22.05.2014, 2011/15/0003,0004; 17.12.2014, 2011/13/0115).

Es ist daher zu prüfen, ob aus den Umständen zu schließen ist, dass die Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlich aufrechten und durchsetzbaren Verbindlichkeit des Gesellschafters entspricht (28.04.2009, 2004/13/0059). Dies hängt vom Gesamtbild der jeweils im Einzelfall gegebenen Verhältnisse ab (22.05.2014, 2011/15/0003,0004), wobei der Ernstlichkeit der Rückzahlungspflicht hinsichtlich der von der

Gesellschaft empfangenen Beträge sowie der Bonität des Gesellschafters besondere Bedeutung zukommt (06.07.2011, 2008/13/0005).

Ob verdeckte Ausschüttungen anzunehmen sind, hängt von der Ernstlichkeit einer Rückzahlungsabsicht hinsichtlich der von der Gesellschaft empfangenen Beträge ab. Es ist zu prüfen, ob aus den Umständen zu schließen ist, dass die Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlich aufrechten Verbindlichkeit des Gesellschafters entspricht (VwGH 28.04.2009, 2004/13/0059). Entscheidend ist das Gesamtbild der jeweils im Einzelfall gegebenen Verhältnisse (VwGH 22.05.2014, 2011/15/0003).

Zorn führt zur diesbezüglichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes aus (Zorn, aaO):

„Holt sich der Gesellschafter einer GmbH Geldmittel aus der GmbH, wird aber von der GmbH gleichzeitig ein Rückforderungsanspruch ausgewiesen (durch Einbuchen auf dem Verrechnungskonto), führt dies nur dann zu einer verdeckten Ausschüttung, wenn im Vermögen der Gesellschaft keine durchsetzbare (werthaltige) Forderung an die Stelle der ausgezahlten Beträge getreten ist und somit die buchmäßige Erfassung der Rückforderung nur zum Schein erfolgt ist. Im Hinblick auf den gesellschaftsrechtlich zwingenden und nicht disponiblen Rückgewähranspruch wird stets eine Forderung der GmbH bestehen. Als verdeckte Ausschüttungen bleiben daher idR nur die Fälle der mangelnden Bonität des Gesellschafters bei Fehlen entsprechender Sicherheiten.“

Die Bonität ist immer im Zeitpunkt der Darlehensgewährung zu beurteilen. Verschlechtert sich die wirtschaftliche Situation des Schuldners erst in einem späteren Zeitpunkt, kann dies für sich allein nicht zu einer verdeckten Ausschüttung führen. Eine solche könnte nur darin gelegen sein, dass die Gesellschaft, um den Gesellschafter zu begünstigen, auf eine Kündigungs- bzw. Eintreibungsmöglichkeit verzichtet (VwGH 26.04.2006, 2004/14/0066 mit Hinweis auf Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, Anhang zu § 8, Seite 26 f).

Bonität ist die Fähigkeit und Bereitschaft, aufgenommene Schulden zurückzuzahlen und ist nach den Einkommensverhältnissen, dem vorhandenen Vermögen und den sonstigen Verpflichtungen des Kreditsuchenden zu beurteilen (BFG 02.01.2018, RV/7103438/2015).

Hinsichtlich des Darlehens zwischen der ***Bf1*** und des ***Gesellschafter H*** geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass wegen absehbarer Uneinbringlichkeit keine durchsetzbare Forderung an die Stelle der Kreditraten bzw. Privatentnahmen getreten sind, da eine entsprechende Bonität nicht vorgelegen hat.

Die Haftungsbescheiden für die Zeiträume 2009, 2010 und 2011 für ***Gesellschafter H*** bleiben aufrecht.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts kann eine fehlende Rückzahlungsabsicht des Darlehens aufgrund der dargelegten Bonität des Gesellschafters ***Gesellschafter F*** nicht unterstellt

werden. Dem von der Gesellschaft an den Gesellschafter gewährten Darlehen steht aufgrund der dargelegten Vermögenssituation des Gesellschafters eine werthaltige Forderung gegenüber.

Die Haftungsbescheiden für die Zeiträume 2009, 2010 und 2011 für ***Gesellschafter F*** waren demnach um diese Beträge zu verringern und die darin enthaltenen KEST-Beträge nicht weiter vorzuschreiben.

Der Haftungsbescheid für 2009 verringert sich somit um einen Betrag in Höhe von EUR 5.860,03, für 2010 in Höhe von EUR 5.008,26 sowie 2011 in Höhe von EUR 2.957,43.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Änderung Beschwerdeführende Partei

Die ***Bf1*** wurde am 15.12.2018 im Firmenbuch gelöscht. Es erfolgte eine Umwandlung gemäß §§ 2 ff UmwG durch Übertragung des Unternehmens auf das Einzelunternehmen ***Bf1*** (***FBNR1***).

Zuständigkeitsänderung

Durch den Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 29.04.2022 wurde der gegenständliche Fall der unbesetzten Gerichtsabteilung 1090 abgenommen und zum Stichtag 03.06.2022 der Gerichtsabteilung 1069 neu zugeteilt.

Finanzamt Österreich

§ 323b Abs. 1 bis 3 BAO lautet i. d. F. BGBl. I Nr. 99/2020 (2. FORG):

§ 323b. (1) Das Finanzamt Österreich und das Finanzamt für Großbetriebe treten für ihren jeweiligen Zuständigkeitsbereich am 1. Jänner 2021 an die Stelle des jeweils am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Finanzamtes. Das Zollamt Österreich tritt am 1. Jänner 2021 an die Stelle der am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Zollämter.

(2) Die am 31. Dezember 2020 bei einem Finanzamt oder Zollamt anhängigen Verfahren werden von der jeweils am 1. Jänner 2021 zuständigen Abgabenbehörde in dem zu diesem Zeitpunkt befindlichen Verfahrensstand fortgeführt.

(3) Eine vor dem 1. Jänner 2021 von der zuständigen Abgabenbehörde des Bundes genehmigte Erledigung, die erst nach dem 31. Dezember 2020 wirksam wird, gilt als Erledigung der im Zeitpunkt des Wirksamwerdens für die jeweilige Angelegenheit zuständigen Abgabenbehörde.

Die gegenständliche Entscheidung ergeht daher an das Finanzamt Österreich.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da es zur Frage, ob die Darlehensgewährung einer GmbH an ihren Gesellschafter eine verdeckte Ausschüttung darstellt, eine umfassende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gibt (vgl. zB VwGH 28.4.2009, 2004/13/0059; VwGH 17.12.2014, 2011/13/0115; VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177). Diese Entscheidung folgt dieser Rechtsprechung.

Wien, am 28. Dezember 2023