

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Senatsvorsitzenden Mag. Erich Schwaiger, den Richter Mag. Patrick Brandstetter sowie die fachkundigen Laienrichter Dr. Martin Niklas, LL.M. und Mag. Armin Üblagger in der Beschwerdesache ***Bf1*** e.U. als Gesamtrechtsnachfolger der ***GmbH***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Dkfm Anton Lammer Wirtschaftstreuhand GmbH, Oskar-Kokoschka-Straße 8, 3380 Pöchlarn, über die Beschwerde vom 9. Mai 2016 gegen die Haftungsbescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 6. April 2016 für die Zeiträume 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015 aufgrund von Zuflüssen von Kapitalerträgen gem. § 93 EStG 1988 (Steuernummer ***BF1StNr1***) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10. Juni 2024 zu Recht:

I. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs begann am 25. November 2015 mit einer Außenprüfung betreffend die ***GmbH***, die unter anderem die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 umfasste. Im Rahmen dieser Prüfung kam das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass die Gesellschaft den Gesellschaftern ***Bf1*** und ***Vater-Bf1*** Darlehen gewährt habe, wiewohl die Gesellschafter im Zeitpunkt des Geldflusses über keine ausreichende Bonität verfügt hätten oder Sicherheiten bestellt worden wären. Den Gesellschaftern sei daher eine Rückzahlung der gewährten Darlehen nicht möglich gewesen.

Darüber hinaus sei eine Rückzahlungsabsicht angesichts der Laufzeitverlängerungen nicht erkennbar und sei die Erfassung der vollen Forderung der Gesellschaft gegenüber den Gesellschaftern nur zum Schein erfolgt. Eine durchsetzbare Forderung der Gesellschaft gegenüber den Gesellschaftern sei an die Stelle der ausbezahlten Beträge nicht getreten.

In Anbetracht dieser Umstände seien die jährlichen Steigerungen der Verrechnungskonten der Gesellschafter als verdeckte Ausschüttungen zu qualifizieren und müsse die Kapitalertragsteuer mit 33 % berechnet werden, da aufgrund der mangelnden Bonität der Gesellschafter die Gesellschaft die Kapitalertragsteuer tragen müsse.

Zudem sei infolge einer Prüfung betreffend die Vorjahre Kapitalertragsteuer gegenüber den Gesellschaftern eingebucht worden, die allerdings noch nicht von den Gesellschaftern bezahlt worden sei. Da die Gesellschafter über keine ausreichende Bonität verfügen würden, werde die aufgrund der Vorprüfung eingebuchte Kapitalertragsteuer ebenfalls als verdeckte Ausschüttung behandelt.

Zusätzlich würden Unstimmigkeiten in Bezug auf Kassablöcke, die zur Aufzeichnung von Barverkaufsvorgängen verwendet worden seien, vorliegen und hätten Ausgangsrechnungen für bestimmte eingekaufte Waren nicht vorgelegt werden können. Infolgedessen müsse ein Sicherheitszuschlag in Höhe von brutto EUR 12.000 verhängt werden und sei auch dieser Betrag bei der Festsetzung der Kapitalertragsteuer zu berücksichtigen.

Entsprechend diesem Ergebnis der Außenprüfung erließ das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs Haftungsbescheide mit Datum vom 06. April 2016 für die Zeiträume 2011 bis 2015 und wird in der Begründung dieser Bescheide unter anderem auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung verwiesen.

Gegen diese Haftungsbescheide brachte die ***GmbH*** Beschwerde mit Datum vom 09. Mai 2016 ein und führte sie darin zusammengefasst aus, dass die von den Gesellschaftern getätigten Entnahmen jeweils zeitnah am Verrechnungskonto der Gesellschafter verbucht worden seien und liege daher grundsätzlich keine verdeckte Ausschüttung vor.

Außerdem hätten die Gesellschafter nie in Erfüllung der Tatbestandselemente des Straftatbestands der Untreue Gelder der Gesellschaft mit der Absicht entnommen, dass diese nie zurückgezahlt werden würden.

Ferner seien die verbuchten Auszahlungen im Wesentlichen bis Anfang 2016 zur Tilgung privater Darlehen verwendet worden und würden ab 2016 ein ausreichendes Ertragspotential sowie ausreichende finanzielle Mittel zur Verfügung stehen, um eine Tilgung des Verrechnungskontos innerhalb einer angemessenen Frist von etwa zehn Jahren aus laufenden Gewinnausschüttungen zu ermöglichen. Eine verdeckte Ausschüttung liege demnach nicht vor.

Diese Beschwerde wies das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung vom 08. Juni 2016 als unbegründet ab und führte es in der Begründung zusammengefasst aus, dass die Gesellschaft im Rahmen der Außenprüfung bekannt gegeben habe, dass die Bonität der Gesellschafter bei Darlehensvergabe durch die Gesellschaft nicht geprüft worden sei. In Bezug auf ***Bf1*** merkte das Finanzamt an, dass bereits in der Darlehensvereinbarung aus dem Jahr 2008

fehlende private Geldreserven des Darlehensnehmers festgehalten worden seien. Außerdem sei das Verrechnungskonto auf EUR 372.000,00 angewachsen und ergebe sich auch aus einem Nachsichtsansuchen des ***Bf1*** aus dem Jahr 2012, dass dieser über eine mangelnde Bonität verfüge, da in diesem Nachsichtsansuchen das freie monatliche Nettoeinkommen des ***Bf1*** mit EUR 147,33 beziffert worden sei.

In Bezug auf ***Vater-Bf1*** ergänzte das Finanzamt, dass dessen Verrechnungskonto auf EUR 112.655,40 angewachsen sei und ergebe sich aus dem Einbringungsakt des Finanzamts eine mangelnde Bonität des Gesellschafters. So habe ***Vater-Bf1*** im Jahr 2007 ein Nachsichtsansuchen gestellt und habe das Finanzamt in weiterer Folge Feststellungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse des ***Vater-Bf1*** getroffen, die eine fehlende Bonität dokumentieren würden. Sicherheiten seien bezüglich diesen Gesellschafter nie bestellt worden.

In Reaktion auf diese Beschwerdevorentscheidung begehrte die ***GmbH*** die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und verwies sie auf das Vorbringen in der Beschwerde.

Am 05. Oktober 2016 legte das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und wurde diese der Gerichtsabteilung 6006 zugeteilt.

Mit Beschluss vom 29. April 2021 setzte das Bundesfinanzgericht die Entscheidung über die Beschwerde bis zur Beendigung des beim Bundesfinanzgericht zu RV/7101170/2012 anhängigen Verfahrens betreffend die Festsetzung von Kapitalertragsteuer für die Vorjahre aus.

Mit Verfügung des Geschäftsausschusses vom 28. Februar 2023 wurde die Beschwerdesache der Gerichtsabteilung 6006 zum Stichtag 01. März 2023 abgenommen sowie der Gerichtsabteilung 7004 neu zugeteilt.

Am 28. Dezember 2023 entschied das Bundesfinanzgericht in der Beschwerdesache zu RV/7101170/2012.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 10. Juni 2024 brachte der Vertreter des Finanzamts vor, dass im Falle einer Behandlung eines Verrechnungskontos als verdeckte Ausschüttung der Zufluss am Bilanzstichtag stattfinde, denn nur wenn die Forderung der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter bis zu diesem Tag nicht beglichen werde, könne von einem Zufluss ausgegangen werden. Im Unterschied dazu hätte der Zufluss der entzogenen Mittel aus jenen Geschäftsvorgängen, die das Finanzamt mit dem Sicherheitszuschlag abgedeckt habe, hingegen sofort stattgefunden.

Sachverhalt

Bf1 und ***Vater-Bf1*** gründeten gemeinsam im Jahr 2008 die ***GmbH*** (FB-Nr.: ***Nr***) und brachten beide Personen in diesem Zusammenhang ihr jeweiliges nicht protokolliertes Einzelunternehmen als Sacheinlage in diese neu gegründete GmbH ein. Im Rahmen dieser Einbringung behielt sich ***Bf1*** allerdings Verbindlichkeiten in Höhe von EUR 225.000,00 zurück und handelte es sich bei diesen Verbindlichkeiten um den verbliebenen Rest der betrieblichen Verbindlichkeiten der ***Name*** Firmengruppe gegenüber der ***Sparkasse***, nachdem diese im Jahr 2005 einen außergerichtlichen Schuldennachlass in Ausmaß von 69 % gewährt hatte. Der nach Gewährung des Schuldennachlasses verbliebene Rest an Verbindlichkeiten gegenüber der Sparkasse wurde sodann durch Aufnahme zweier Darlehen bei der ***Raiffeisenbank*** finanziert. Da ***Bf1*** jedoch über keine ausreichenden privaten Geldmittel zur Bedienung dieser zwei Darlehen der Raiffeisenbank verfügte, erfolgte die Rückzahlung der monatlichen Raten durch die ***GmbH***, die die bezahlten Raten auf dem Verrechnungskontos des ***Bf1*** zu dessen Lasten verbuchte, und mussten in diesem Zusammenhang die erwirtschafteten Mittel der Gesellschaft an die Raiffeisenbank abgetreten werden.

Die ***GmbH*** verfügte über ein abweichendes Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag zum 31. März und gestaltete sich die Entwicklung des Verrechnungskontos des Gesellschafters ***Bf1*** in dem Zeitraum 31. März 2011 bis 31. März 2018 aufgrund der Darlehensrückzahlung durch die Gesellschaft, weiterer Zahlungen von privaten Aufwendungen des ***Bf1*** durch die Gesellschaft sowie Entnahmen von Geldmitteln durch ***Bf1*** zu den jeweiligen Bilanzstichtagen tabellarisch wie folgt.

Verrechnungskonto ***Bf1***							
31.03.2011	31.03.2012	31.03.2013	31.03.2014	31.03.2015	31.03.2016	31.03.2017	31.03.2018
101.552,80	139.466,24	190.950,78	247.060,55	305.102,62	377.657,41	411.057,68	432.146,57

Während der einzelnen Wirtschaftsjahre veränderte sich der Stand des Verrechnungskontos laufend in beide Richtungen, er verringerte sich also teilweise und erhöhte sich dann wieder. Die unterjährigen Bewegungen sind aus den bekämpften Bescheiden und den Unterlagen, auf die in ihnen verwiesen wird, nicht ersichtlich.

In Bezug auf die von der Gesellschaft getätigten Zahlungen schlossen ebenjene und ***Bf1*** am 18. Dezember 2008 eine Vereinbarung ab, der zufolge die Gesellschaft ***Bf1*** ein Darlehen in Höhe der Zahlungen gewährt, das gewährte Darlehen jährlich mit 4 % verzinst wird und das Darlehen mit 31. März 2015 endfällig ist. Darüber hinaus wurde vereinbart, dass das Darlehen mit dem der Gesellschaft von Seiten ***Name*** und ***Name*** gewährten Darlehen in Höhe von EUR 58.862,93 als Pfand besichert ist.

Diese Darlehensvereinbarung wurde mit weiterer Vereinbarung vom 23. März 2015 um fünf Jahre verlängert, sodass das von der Gesellschaft gewährte Darlehen erst mit 31. März 2020 endfällig sein sollte. Darüber hinaus wurde vereinbart, dass der Darlehensbetrag nunmehr mit 3,5 % zu verzinsen ist und der offene Darlehensbetrag durch zukünftige Gewinnausschüttungen zurückgezahlt wird, sobald die Liquidität der Gesellschaft eine Gewinnausschüttung ermöglicht.

Die wirtschaftliche Situation des ***Bf1*** im Zeitraum 2011 bis 2015 gestaltete sich derart, dass ***Bf1*** in diesem Zeitraum über kein Liegenschaftsvermögen verfügte, die Darlehensverbindlichkeiten gegenüber der Raiffeisenbank zum 01. April 2014 insgesamt noch EUR 36.497,78 betrugen, zum November 2012 noch ein Abgabenrückstand in Höhe von EUR 18.851,19 betreffend den Sanierungsgewinn aufgrund des außergerichtlichen Schuldnachlass der ***Sparkasse*** im Jahr 2005 bestand und ***Bf1*** ab dem Jahr 2013 nach Abzug von Darlehensrückzahlungen ein monatliches Nettoeinkommen in Höhe von EUR 147,33 zur Verfügung stand. Eine Gewinnausschüttung aus der Beteiligung des ***Bf1*** an der ***GmbH*** in Ausmaß von 90 % im streitgegenständlichen Zeitraum war aufgrund der Notwendigkeit, die erwirtschafteten Gewinne für Investitionen der Gesellschaft zur Sicherstellung des Fortbestands ebenjener zu verwenden, nicht möglich.

Die erwirtschafteten Ergebnisse der Gesellschaft zu den Bilanzstichtagen in den Jahren 2010 bis 2018 gestalteten sich folgendermaßen.

	31.03.2010	31.03.2011	31.03.2012	31.03.2013	31.03.2014
Bilanzgewinn	126.665,64	183.085,54	143.188,01	164.025,63	189.703,03
Gewinnvortrag	55.251,77	126.665,64	183.085,54	143.188,01	164.025,63
Ergebnis	71.413,87	56.419,90	-39.897,53	20.837,62	25.677,40

	31.03.2015	31.03.2016	31.03.2017	31.03.2018	30.09.2018
Bilanzgewinn	259.253,45	395.320,92	246.717,69	340.109,27	129.385,06
Gewinnvortrag	189.703,03	259.253,45	395.320,92	246.717,69	340.109,27

Ergebnis	69.550,42	136.067,47	-148.603,23	93.391,58	-210.724,21
----------	-----------	------------	-------------	-----------	-------------

Neben der Rückzahlung der von ***Bf1*** zurückbehaltenen Darlehen übernahm die ***GmbH*** unter anderem auch die (Rück)Zahlung der Einkommensteuer des ***Vater-Bf1***, die sich aufgrund des Sanierungsgewinns infolge des ausgerichtlichen Schuldennachlass der ***Sparkasse*** im Jahr 2005 ergab. Die von der Gesellschaft bezahlten Beträge wurden zu Lasten des ***Vater-Bf1*** auf dessen Verrechnungskonto verbucht und entwickelte sich das Verrechnungskonto zu den Bilanzstichtagen in den Jahren 2011 bis 2015 folgendermaßen, wiewohl auch hier die unterjährigen Veränderungen den Haftungsbescheiden und Beilagen nicht zu entnehmen sind.

Verrechnungskonto ***Vater-Bf1***				
31.03.2011	31.03.2012	31.03.2013	31.03.2014	31.03.2015
57.159,17	77.472,13	88.688,92	100.585,70	112.655,40

In Bezug auf die Forderungen der Gesellschaft gegenüber ***Vater-Bf1*** laut Verrechnungskonto schlossen die Gesellschaft und ***Vater-Bf1*** zum 31. März 2009, 31. März 2010 sowie 31. März 2011 Darlehensvereinbarungen ab, wonach der am Verrechnungskonto aushaftende Betrag von der Gesellschaft als Darlehen gewährt wird, dieses Darlehen mit 4 % verzinst ist und dieses Darlehen am 31. März 2017 endfällig ist.

Um die wirtschaftliche Situation des ***Vater-Bf1*** war es in dem Zeitraum 2011 bis 2015 dergestalt bestellt, dass dieser über einen jährlichen Bruttopensionsbezug in Höhe von ca. 33.800,00 bis EUR 36.500,00 verfügte, Alleineigentümer der Liegenschaft ***KG EZ*** war, die allerdings mit Pfandrechten zugunsten zweier Banken belastet war, sowie über ein Sparbuch mit Guthaben in Höhe von EUR 36.000 verfügte, das jedoch zugunsten der Raiffeisenbank verpfändet war. Eine Gewinnausschüttung aus der Beteiligung des ***Vater-Bf1*** an der ***GmbH*** in Ausmaß von 10 % in dem streitgegenständlichen Zeitraum war aufgrund der Notwendigkeit, die erwirtschafteten Gewinne für Investitionen der Gesellschaft zur Sicherstellung des Fortbestands ebenjener zu verwenden, nicht möglich und hatte ***Vater-Bf1*** Mühen, mit seinen Pensionseinkünften sowie durch Überziehung seines Bankkontos die alltäglichen Ausgaben abzudecken.

Nachdem ***Bf1*** aufgrund von Schenkungen im Jahr 2018 als einziger Gesellschafter der ***GmbH*** verblieb, fand mit Vertrag vom 06. Dezember 2018 die Umwandlung der Gesellschaft gem. §§ 2 ff UmwG durch Übertragung des Unternehmens auf ebenjenen statt und ging damit die Auflösung und Löschung der Gesellschaft einher.

In weiterer Folge wurde mit Beschluss des Landesgerichts ***Ort*** vom 12. Dezember 2018 zu ***AZ*** das Sanierungsverfahren betreffend ***Bf1*** mit Beginn der Wirkung am 13.

Dezember 2018 eröffnet. Dieses Sanierungsverfahren wurde nach rechtskräftiger Bestätigung des Sanierungsplans mit weiterem Beschluss des Landesgerichts ***Ort*** vom 10. Juli 2019 aufgehoben.

Mit den beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheiden vom 06. April 2016 setzte das Finanzamt die Kapitalertragsteuer für jeweils den Zeitraum 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015 fest und verwies es in der Begründung unter anderem auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 05. April 2016. Aus diesem Bericht geht hervor, dass das Finanzamt als Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Kapitalertragsteuer den Zuwachs der Verrechnungskonten der Gesellschafter ***Bf1*** und ***Vater-Bf1*** in den jeweiligen abweichenden Wirtschaftsjahren heranzog. Diesen Zuwachs berechnete das Finanzamt anhand der Differenz zwischen dem Saldo der Verrechnungskonten zum vom Kalenderjahr abweichenden Bilanzstichtag der Gesellschaft des Jahres, für das die Kapitalertragsteuer mit dem jeweiligen Bescheid festgesetzt wurde, und dem Saldo der Verrechnungskonten zum Bilanzstichtag des vorangegangenen (Wirtschafts)Jahres bereinigt um die Verzinsung der Verrechnungskonten.

Hinsichtlich des ***Bf1*** wurde die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer zudem aufgrund eines verhängten Sicherheitszuschlages um EUR 12.000 erhöht, wobei auch dieser Sicherheitszuschlag unter Zugrundelegung des abweichenden Wirtschaftsjahres bemessen wurde.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen betreffend die Gründung der ***GmbH***, die Einbringung der Einzelunternehmen des ***Vater-Bf1*** und des ***Bf1*** als Sacheinlage in diese Gesellschaft, das Ausmaß der Beteiligung der beiden Gesellschafter im streitgegenständlichen Zeitraum, das abweichende Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag zum 31. März, die Erlangung der Alleingesellschafterstellung durch ***Bf1*** im Jahr 2018, die Umwandlung der Gesellschaft gem. §§ 2 ff UmwG sowie die Auflösung und Löschung der Gesellschaft basieren auf den Eintragungen im Firmenbuch zu FN-Nr.: ***Nr***, dem vorgelegten Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 18. Dezember 2008, dem vorgelegten Schreiben des Notar Dr. ***X*** vom 23. November 2018 an das Landesgericht ***Ort*** als Firmenbuchgericht über die Änderung der Gesellschafter und dem vorgelegten Umwandlungsvertrag vom 06. Dezember 2018.

Die Sachverhaltsfeststellungen in Bezug auf das im Rahmen der Einbringung der Einzelunternehmen von ***Bf1*** zurückbehaltene Darlehen in Höhe von EUR 225.000,00 sowie dessen Ursprung wurden anhand des Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 18. Dezember 2008, dem auf Seite elf die Zurückbehaltung von Betriebsverbindlichkeiten durch ***Bf1*** und deren Höhe entnommen werden konnte, der vorgelegten

Darlehensvereinbarungen zwischen ***Bf1*** und der ***GmbH*** vom 18. Dezember 2008 und vom 23. März 2015, die die Übernahme von Betriebsverbindlichkeiten durch ***Bf1*** im Zuge der Einbringung der Einzelunternehmen in die Gesellschaft erwähnen, sowie der Ausführungen im Nachsichtsansuchen des ***Bf1*** vom 26. November 2012, wonach eben im Zuge der Einbringung der Einzelunternehmen Bankverbindlichkeiten in Höhe von EUR 225.000,00 durch ***Bf1*** übernommen werden hätten müssen, und im Schreiben des ***Vater-Bf1*** vom 06. Februar 2008, wonach die erwirtschafteten Mittel der ***GmbH*** zur Bedienung der von der Raiffeisenbank finanzierten Abschlagszahlung an ebenjene abzutreten gewesen seien, getroffen.

Die Sachverhaltsfeststellung in Bezug auf die Rückzahlung des von ***Bf1*** im Zuge der Einbringung der Einzelunternehmen übernommenen Darlehen durch die ***GmbH*** infolge mangelnder Geldmittel des ***Bf1*** hat ihre Grundlage in den Ausführungen in den vorgelegten Darlehensvereinbarungen zwischen ***Bf1*** und der ***GmbH*** vom 18. Dezember 2008 und vom 23. März 2015, wonach ***Bf1*** derzeit über keine privaten Geldreserven verfüge und die Zahlungen für die privaten Darlehen vom Firmenkonto vorgenommen und dem Verrechnungskonto des ***Bf1*** angelastet werde, den diesbezüglich übereinstimmenden Vorbringen der Parteien sowie in der vom Finanzamt vorgelegten Excel-Datei, das ein Blatt mit der Bezeichnung „Verrechnungskonto HP“ enthält, welches die auf dem Verrechnungskonto des ***Bf1*** vorgenommenen Buchungen auflistet.

Anhand dieses Blatts mit der Bezeichnung „Verrechnungskonto HP“ der vom Finanzamt vorgelegten Exeldatei konnten zudem die Feststellungen getroffen werden, dass die ***GmbH*** neben der Zurückzahlung des von ***Bf1*** zurückbehaltenen Darlehens auch noch weitere Privataufwendungen des ***Bf1*** bezahlte, ***Bf1*** Entnahmen sowie Einlagen tätigte und sich dementsprechend der Stand des Verrechnungskontos während dem Wirtschaftsjahr sowohl zu Lasten als auch zu Gunsten des ***Bf1*** veränderte, finden sich doch in den aufgelisteten Buchungsvorgängen diesbezüglich entsprechende Buchungen.

Die tabellarische Darstellung der Entwicklung des Verrechnungskonto des ***Bf1*** basiert betreffend den Zeitraum 2011 bis 2015 auf der Darstellung auf der Seite vier der Beilage „Prüfungsfeststellungen“ zum Bericht vom 05. April 2016 über das Ergebnis der Außenprüfung bei der ***GmbH*** und betreffend den Zeitraum 2016 bis 2018 auf den offengelegten Anhängen der beim Landesgericht ***Ort*** als Firmenbuchgericht eingereichten Jahresabschlüssen für die Jahre 2016 bis 2018.

Die Sachverhaltsfeststellungen in Bezug auf die Darlehensvereinbarungen zwischen ***Bf1*** und der ***GmbH*** vom 18. Dezember 2008 und vom 23. März 2015 ergaben sich unmittelbar aufgrund des Inhalts ebenjener vorgelegten Darlehensvereinbarungen.

Die Feststellungen betreffend die wirtschaftliche Situation des ***Bf1*** basieren auf dessen Ausführungen zur wirtschaftlichen Situation und zur aushaftenden Abgabenschuld im Antrag

vom 26. November 2012 auf Nachsicht von Abgabenschulden sowie auf der vorgelegten Darlehensvereinbarung zwischen ***Bf1*** und der ***GmbH*** vom 23. März 2015, in der zum einen der zum Stichtag 01. April 2015 noch aushaftende Darlehensstand angeführt und zum anderen festgehalten wurde, dass die von der ***GmbH*** erwirtschafteten Gewinne derzeit nicht ausgeschüttet werden könnten, sondern diese vielmehr für Investitionen verwendet werden müssten, um den Fortbestand der Gesellschaft nicht zu gefährden.

Die tabellarische Darstellung der von der ***GmbH*** in dem Zeitraum von 2010 bis 2018 erwirtschafteten Ergebnissen hat ihre Grundlage in den beim Landesgericht ***Ort*** als Firmenbuchgericht eingereichten Jahresabschlüssen sowie in der Schlussbilanz zum 30. September 2018, die dem vorgelegten Umwandlungsvertrag vom 06. Dezember 2018 beigelegt wurde.

Die Sachverhaltsfeststellung, wonach die ***GmbH*** unter anderem die Ratenzahlung der Einkommensteuerschuld des ***Vater-Bf1***, die sich aufgrund des Sanierungsgewinns im Jahr 2005 ergab, übernahm, basiert auf den vorgelegten Darlehensvereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ***Vater-Bf1*** vom 31. März 2009, 31. März 2010 und 31. März 2011, in denen festgehalten wurde, dass das Verrechnungskonto zum größten Teil infolge von Ratenzahlungen an das Finanzamt aufgebaut worden sei. Diese vorgelegten Darlehensvereinbarungen dienten zudem als Grundlage für die Feststellungen hinsichtlich der Einräumung eines Darlehens von Seiten der Gesellschaft zu Gunsten ***Vater-Bf1*** im Ausmaß des Saldos des Verrechnungskontos zum jeweiligen Bilanzstichtag sowie die Konditionen der Darlehensgewährung.

Die tabellarische Darstellung der Entwicklung des Verrechnungskonto des ***Vater-Bf1*** basiert auf der Darstellung auf der Seite vier der Beilage „Prüfungsfeststellungen“ zum Bericht vom 05. April 2016 über das Ergebnis der Außenprüfung bei der ***GmbH***.

Die Feststellungen zur wirtschaftlichen Situation des ***Vater-Bf1*** haben ihre Grundlage in den Ausführungen des ***Vater-Bf1*** zu dessen finanziellen Situation in dessen Antrag vom 10. Dezember 2007 auf Nachsicht von Abgabenschulden, in den Angaben des ***Vater-Bf1*** vom 04. Jänner 2008 zu seinen wirtschaftlichen Verhältnissen, in dem in diesem Zusammenhang vorgelegten Grundbuchsatzug betreffend die Liegenschaft ***KG EZ*** sowie in den Lohnzetteln betreffend die Pensionseinkünfte, die dem Finanzamt von der auszahlenden Stelle übermittelt wurden.

Die Feststellung, wonach eine Ausschüttung von Gewinnen der ***GmbH*** an ***Vater-Bf1*** in dem Zeitraum 2011 bis 2015 nicht möglich war, da diese zur Aufrechterhaltung der Gesellschaft für Investitionen verwendet werden mussten, ergab sich aus den vorgelegten Darlehensvereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ***Vater-Bf1*** vom 31. März 2009, 31. März 2010 und 31. März 2011 in denen festgehalten wurde, dass die von der ***GmbH*** erwirtschafteten Gewinne derzeit nicht ausgeschüttet werden könnten, sondern diese

vielmehr für Investitionen verwendet werden müssten, um den Fortbestand der Gesellschaft nicht zu gefährden.

Die Sachverhaltsfeststellungen in Bezug auf das Sanierungsverfahren des ***Bf1*** wurden anhand der Bekanntmachungen in der Ediktsdatei der österreichischen Justiz zum Aktenzeichen ***AZ*** getroffen.

Die Sachverhaltsfeststellungen betreffend die Festsetzung der Kapitalertragsteuer mit den beschwerdegegenständlichen Bescheiden vom 06. April 2016 pro Kalenderjahr für den Zeitraum 2011 bis 2015, den Verweis auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 05. April 2016, die in diesem Bericht dargelegte Ermittlung der Berechnungsgrundlage für die Festsetzung der Kapitalertragsteuer sowie das Fehlen einer Darstellung der unterjährigen Veränderungen des Verrechnungskontostands in den bekämpften Bescheiden und im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung fußen unmittelbar auf den Ausführungen in ebendiesen Bescheiden sowie in ebendiesem Bericht.

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. (Aufhebung)

Gem. § 2 Abs. 1 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts.

Nach § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 in der für den Zeitraum 18. Juni 2009 bis 31. März 2012 gültigen Fassung des BGBl. I Nr. 52/2009 sowie in der für den Zeitraum 01. April 2012 bis 28. Februar 2014 gültigen Fassung des BGBl. I Nr. 112/2011 sind Gewinnanteile (Dividenden, Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung), soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988, gehören, Einkünfte aus Kapitalvermögen.

§ 27 EStG 1988 in der für das Jahr 2014 gültigen Fassung des BGBl. I Nr. 105/2014 lautet auszugsweise:

„(1) Einkünfte aus Kapitalvermögen sind 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.

(2) Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gehören:

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

[...]“

§ 27 EStG 1988 in der für das Jahr 2015 gültigen Fassung des BGBl. I Nr. 118/205 lautet auszugsweise:

„(1) Einkünfte aus Kapitalvermögen sind 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.

(2) Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gehören:

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

[...]“

Gem. § 27a Abs. 1 EStG 1988 in der für den streitgegenständlichen Zeitraum gültigen Fassung unterliegen Einkünfte aus Kapitalvermögen einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 5) anzuwenden ist.

§ 93 EStG 1988 in der für den Zeitraum 18. Juni 2009 bis 31. März 2012 gültigen Fassung lautet auszugsweise wie folgt:

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

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

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

[...]“

§ 93 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 in der für die Jahre 2012 bis 2015 gültigen Fassung des BGBl. I Nr. 112/2011 lautet folgendermaßen:

„(1) Bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen wird die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer). Dies gilt nicht für die in § 27a Abs. 2 genannten Einkünfte.

(2) Inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen liegen vor:

1. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs. 2), wenn sich die auszahlende Stelle (§ 95 Abs. 2 Z 1 lit. b) im Inland befindet. [...]“

§ 95 EStG 1988 in der für den Zeitraum 24. Mai 2007 bis 31. März 2012 gültigen Fassung des BGBl. I Nr. 65/2008 lautet auszugsweise:

„(1) Die Kapitalertragsteuer beträgt 25%.

(2) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. [...]

(3) Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist verpflichtet:

1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge.

[...]“

§ 95 EStG 1988 in der für den Zeitraum 01. April 2012 bis 29. Juli 2013 gültigen Fassung des BGBl. I Nr. 112/2012 lautet auszugsweise wie folgt:

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

(2) Abzugsverpflichteter ist:

1. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital, einschließlich tatsächlich ausgeschütteter Erträge und als ausgeschüttet geltender Erträge aus einem Investmentfonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes oder einem Immobilienfonds im Sinne des Immobilien-Investmentfondsgesetzes:

[...]“

§ 95 Abs. 1 und Abs. 2 Z 1 EStG 1988 in der Fassung des BGBl. I Nr. 135/2013 lauten auszugsweise wie folgt:

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

(2) Abzugsverpflichteter ist:

1. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital, einschließlich tatsächlich ausgeschütteter Erträge und als ausgeschüttet geltender Erträge aus einem § 186 oder § 188 des Investmentfondsgesetzes 2011 oder einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegende Gebilde:

[...]“

Nach § 201 Abs. 4 BAO kann innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Gem. § 202 Abs. 1 BAO gelten die §§ 201 und 201a sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlichen Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheid (§ 224 Abs. 1) geltend zu machen.

Nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Laut § 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO entsteht der Abgabenanspruch insbesondere für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte.

Gem. § 19 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 in der Fassung des BGBl. I Nr. 112/2011 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ergibt sich für die vorliegend zu beurteilende Beschwerdesache das Folgende.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner ständigen Rechtsprechung festgehalten, dass es bei Zahlungen, die auf Grund des zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft bestehenden Naheverhältnisses erfolgen und die an einen Außenstehenden nicht unter den gleichen Bedingungen geleistet worden wären, einer Prüfung bedarf, worin der dem Gesellschafter dadurch allenfalls zugewendete Vorteil besteht. Ein wesentliches Element bei dieser Prüfung ist die Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge von vorneherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war, womit die buchmäßige Erfassung der vollen Forderung nur zum Schein erfolgt wäre und im Vermögen der Gesellschaft keine durchsetzbare Forderung an die Stelle der ausbezahlten Beträge getreten wäre (VwGH vom 26.02.2015, 2012/15/0177; vom 23.01.2019, Ra 2018/13/0007).

Ob verdeckte Ausschüttungen anzunehmen sind, hängt somit vor allem von der Ernstlichkeit einer Rückzahlungsabsicht hinsichtlich der von der Gesellschaft empfangenen Beträge ab. Es ist nach dem Verwaltungsgerichtshof 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. Dies hängt vom Gesamtbild der jeweils im Einzelfall gegebenen Verhältnisse ab und bedarf es in diesem Zusammenhang einer Auseinandersetzung mit der Bonität des Gesellschafters (VwGH vom 26.02.2015, 2012/15/0177; vom 23.01.2019, Ra 2018/13/0007).

Im Rahmen dieser Bonitätsprüfung ist sodann auch der Wert der Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft zu berücksichtigen (VwGH vom 23.01.2019, Ra 2018/13/0007). Die Forderung der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter ist hierbei allerdings nach der Meinung in der Literatur unbeachtlich (*Zorn*, VwGH zum Verrechnungskonto des GmbH-Gesellschafters, RdW 2019/155).

Erweist sich die Zahlung der Gesellschaft an den Gesellschafter in Ermangelung einer Rückzahlungsabsicht oder aufgrund absehbarer Uneinbringlichkeit als verdeckte Ausschüttung, dann bestimmt sich der Abzug der Kapitalertragsteuer nach dem Zeitpunkt des Zuflusses des vermögenswerten Vorteils an den Gesellschafter, der nach Maßgabe des § 19 Abs. 1 EStG 1988 zu bestimmen ist (VwGH vom 26.06.2014, 2011/15/0028; vom 25.09.2012, 2008/13/024 1). Als zugeflossen im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG 1988 gilt ein Betrag dann, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann (VwGH vom 30.10.2014, 2012/15/0143).

Der erkennende Senat interpretiert *Ritz/Koran* in BAO⁷, § 201 Tz 43 zudem so, dass sich der Klammerausdruck „Wirtschaftsjahres“ in § 201 Abs. 4 BAO nur auf Abgaben beziehen kann, die einen vom Kalenderjahr abweichenden Besteuerungszeitraum kennen, nicht aber auf die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer im Haftungsweg. Das leuchtet auch aus den Gesetzesmaterialien (ErläutIA 666/A BlgNR 21. GP, 44) hervor, die betonen, dass die zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben derselben Abgabenart in einem

Abgabenbescheid auf Abgaben eingeschränkt werde, für die der Abgabenanspruch im selben Kalenderjahr entstanden ist. Für die Kapitalertragsteuer als Erhebungsform der Einkommensteuer ergibt sich das auch aus der Gesetzessystematik des EStG 1988 und der dort vorgesehenen Möglichkeit der Regelbesteuerungsoption (§ 27a Abs. 5 EStG 1988). Dafür ist es notwendig, sowohl die Einkünfte wie auch die darauf entfallende Kapitalertragsteuer dem Veranlagungszeitraum „Kalenderjahr“ zuzuordnen, was nur dann möglich ist, wenn auch deren Abfuhr diesem Besteuerungszeitraum zugeordnet werden kann.

Angesichts dieser Rechtslage zum Abzug der Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zuflusses des vermögenswerten Vorteils an die Gesellschafter nach Maßgabe des § 19 Abs. 1 EStG 1988 erweisen sich die bekämpften Haftungsbescheide vom 06. April 2016 selbst bei Annahme des Vorliegens von verdeckten Ausschüttungen bezüglich der auf den Verrechnungskonten des ***Bf1*** und ***Vater-Bf1*** verbuchten Zahlungen der Gesellschaft zugunsten ebendieser beiden Gesellschafter bereits aus dem Grund als rechtswidrig, weil das Finanzamt der zusammengefassten Festsetzung der Kapitalertragsteuer mit den verfahrensgegenständlichen Haftungsbescheiden vom 06. April 2016 den Zuwachs der Verrechnungskonten zum jeweiligen Bilanzstichtag das abweichenden Wirtschaftsjahrs der Gesellschaft zum 31. März zugrunde gelegt hat. Auch wenn der Zeitraum der jeweiligen Haftungsbescheide mit einem Kalenderjahr angegeben wird, ergibt sich dies eindeutig aus Darstellung auf der Seite vier der Beilage „Prüfungsfeststellungen“ zum Außenprüfungsbericht vom 05. April 2016, auf den in den Haftungsbescheiden verwiesen wird und die deshalb zur Interpretation des Bescheidspruches heranzuziehen war.

Mit diesem Vorgehen nahm das Finanzamt im Endeffekt mit jedem der bekämpften Bescheiden eine Festsetzung von Kapitalertragsteuer für einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum beginnend mit jeweils 01. April des Vorjahres bis zum 31. März des Jahres, das im Spruch des jeweiligen Haftungsbescheids als Zeitraum angeführt wurde, vor und verstieß es damit gegen § 201 Abs. 4 BAO, wonach nur innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres erfolgen kann. Dieser Fehler kann auch vom Bundesfinanzgericht im Rahmen seiner Änderungsbefugnis nach § 279 BAO nicht korrigiert werden, kann doch aufgrund der zusammengefassten Darstellung im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 05. April 2016, auf den in der Begründung der bekämpften Bescheide vom 06. April 2014 verwiesen wird, keine Abgrenzung der zugeflossenen Vorteile nach Kalenderjahren vorgenommen werden.

An dieser Stelle ist obendrein noch anzumerken, dass sich die Unzulässigkeit einer Festsetzung von Kapitalertragsteuer über das Kalenderjahr hinaus ebenso aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Wahlmöglichkeit der Gesellschaft, eine Vermögenszuwendung entweder als (verdeckte) Ausschüttung oder als Einlagenrückzahlung zu werten, abgeleitet werden kann. In dieser Entscheidung stellt der Verwaltungsgerichtshof klar, dass das Gesetz eine Möglichkeit, eine (verdeckte) Ausschüttung als Einlagenrückzahlung zu behandeln, nach

Entstehen der Steuerschuld nicht vorsieht. Der letztmögliche Zeitpunkt für die Ausübung dieses Wahlrechts ist vor dem Hintergrund der Vermeidung einer unsachlichen Differenzierung zwischen verdeckten Ausschüttungen mit Kapitalertragsteuerabzug und verdeckten Ausschüttungen ohne Kapitalertragsteuerabzug der in § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres normierte Zeitpunkt (VwGH vom 05.02.2021, Ro 2019/13/0027).

Insoweit der Vertreter des Finanzamt Österreich im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 10. Juni 2024 in Bezug auf den Zeitpunkt des Zuflusses der verdeckten Ausschüttung vorbrachte, dass im Fall eines Verrechnungskontos der Zuflusszeitpunkt mit Ablauf des Bilanzstichtags gegeben sei, da bis zu diesem Zeitpunkt der Gesellschafter die Möglichkeit habe, die ausstehende Forderung der Gesellschaft gegen ihn zu begleichen, ist auf die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs auf den Zuflusszeitpunkt von verdeckten Ausschüttungen zu verweisen. In ebendieser hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass sich der Zeitpunkt des Zuflusses der verdeckten Ausschüttung nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt und gilt ein Betrag dann als zugeflossen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann.

Im beschwerdegegenständlichen Fall übernahm die ***GmbH*** unter anderem die Rückzahlung von Darlehens- und Steuerschulden der Gesellschafter, die Zahlung weiterer privaten Aufwendungen der Gesellschafter und entnahmen die Gesellschafter selbst Geldmittel der Gesellschaft. In all diesen genannten Fällen kam es im Zeitpunkt der Zuführung der Geldmittel an ***Vater-Bf1*** und ***Bf1*** bzw. an deren Gläubigern zu einer Vermögensvermehrung auf Seiten der Gesellschafter und erlangten infolgedessen ***Bf1*** und ***Vater-Bf1*** in diesem Zeitpunkt die tatsächliche Verfügungsmacht über die verwendeten Geldmittel der ***GmbH*** bzw. mussten sie zu diesem Zeitpunkt die tatsächliche und rechtliche Verfügungsmacht gehabt haben, andernfalls eine Verwendung der Geldmittel der Gesellschaft zur Abdeckung privater Verbindlichkeiten der Gesellschafter nicht möglich gewesen wäre.

An diesem Zuflusszeitpunkt würde sodann auch der allfällige Umstand, dass aufgrund fehlender Bonität des ***Bf1*** und ***Vater-Bf1*** die ***GmbH*** keine werthaltige Forderung gegenüber den Gesellschaftern erlangt hätte und die Zahlungen der Gesellschaft bzw. die Entnahmen durch die Gesellschafter trotz Einbuchung einer Forderung durch die Gesellschaft als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren wären, nichts zu ändern vermögen, hätte doch eine solche Beurteilung nicht rückwirkend zur Folge, dass ***Bf1*** und ***Vater-Bf1*** keine tatsächliche und rechtliche Verfügungsmacht über die entnommenen bzw. zur Zahlung von privaten Aufwendungen verwendeten Geldmittel im Zeitpunkt der Zuführung ebenjener an die Gesellschafter bzw. an deren Gläubigern erlangt hätten. Zudem hängt die Kapitalertragsteuerpflicht in keiner Weise davon ab, in welchem Zeitraum es bei der Körperschaftsteuer zu einer Einkommenskorrektur kommt (VwGH vom 25.09.2012, 2008/13/0241).

Ein Zufluss am Bilanzstichtag, wie es das Finanzamt im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 10. Juni 2024 vorbrachte, wäre nur dann denkbar, wenn die ***GmbH*** mit den Entnahmen von Geldmittel durch die Gesellschafter und mit den Zahlungen von privaten Aufwendungen der Gesellschafter zuerst werthaltige Forderungen gegenüber ***Vater-Bf1*** und ***Bf1*** erlangt hätte, die sodann im weiteren Verlauf am Bilanzstichtag wertlos geworden wären und die Gesellschaft keine fremdüblichen Einbringungsmaßnahmen gesetzt hätte. Nur in solch einem Fall wäre ***Bf1*** und ***Vater-Bf1*** ein Vorteil in Höhe der von der ***GmbH*** in Fremdunüblicher Weise nicht eingetriebenen Forderungen gegenüber ebenjenen am Bilanzstichtag zugeflossen. Dass dem so im beschwerdegegenständlichen Fall gewesen sei, führte das Finanzamt weder in der Bescheidebegründung, noch im Rahmen der mündlichen Verhandlung aus, noch könnte angesichts der Sachverhaltsfeststellungen hinsichtlich die Bonität der Gesellschafter von einem solchen Fall gesprochen werden.

Ferner erfordert eine zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben, dass die Voraussetzungen für eine Festsetzung jeder dieser Abgaben vorliegt (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 201, Rz. 44). In Bezug auf die Verrechnungskonten des ***Bf1*** und ***Vater-Bf1*** gilt es anzumerken, dass bei Annahme des Vorliegens von verdeckten Ausschüttungen hinsichtlich der von der Gesellschaft getätigten Zahlungen zu Gunsten der Gesellschafter eine Vorteilsgewährung nicht ausschließlich am Bilanzstichtag in Höhe der Differenz des Verrechnungskontosaldos zum Vorjahressaldo des jeweiligen Verrechnungskontos erfolgte, sondern stellt jede Zahlung der Gesellschaft für sich eine Vorteilsgewährung dar, die nach der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs im Zeitpunkt des Zuflusses des Vorteils einen Kapitalertragsteuerabzug auslöst. In Ermangelung einer Nennung von konkreten Zuflusszeitpunkten kann die Anführung des Kalenderjahres als Zeitraum für die zusammengefasste Festsetzung in den bekämpften Bescheiden nur so verstanden werden, dass mit diesen Bescheiden eine zusammengefasste Festsetzung der Kapitalertragsteuer für das jeweilige gesamte Kalenderjahr vorgenommen wurde. Eine solche Vorgehensweise setzt aber voraus, dass ein Zufluss von kapitalertragsteuerpflichtigen Vorteilen an die Gesellschafter an einem jeden einzelnen Kalendertag vorgelegen haben müsste, da sich der Zeitpunkt des Kapitalertragsteuerabzugs bei verdeckten Ausschüttungen nach dem Zeitpunkt des Zuflusses des Vorteils bestimmt und es sich bei der Kapitalertragsteuer anders als bei beispielsweise der Umsatzsteuer oder der Lohnsteuer um keine monatsweise, sondern tage- bzw. zeitpunktweise zu berechnende und abzuführende Steuer handelt. Dass an einem jeden einzelnen Kalendertag ein Zufluss von Vorteilen aus der Gesellschafterstellung in Form von Zahlungen von privaten Verbindlichkeiten der Gesellschafter durch die Gesellschaft oder Entnahmen von Geldmittel durch die Gesellschafter trotz fehlender Bonität der Gesellschafter stattfand, behauptet selbst das Finanzamt Österreich nicht, sondern geht es nach der in der mündlichen Verhandlung vorgebrachten Argumentation von einem einzigen Zufluss im Zeitpunkt des Ablaufs des Bilanzstichtags aus, und erweist sich daher eine zusammengefasste Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die im Spruch der beschwerdegegenständlichen Bescheide genannten

Zeiträume 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015 in Ermangelung des Vorliegens der Voraussetzungen für die zusammengefasste Festsetzung von Kapitalertragsteuer an einem jeden einzelnen Kalendertag als rechtswidrig.

Auch in Anbetracht dieser Umstände, dass nicht an einem jeden einzelnen Kalendertag ein Vorteilszufluss an die Gesellschafter stattfand, der Vorteilszufluss entgegen der Argumentation des Finanzamts nicht ausschließlich am jeweiligen Bilanzstichtag stattfand und das Finanzamt der zusammengefassten Festsetzung eine vom Kalenderjahr abweichenden Bemessungsgrundlage zugrunde legte, waren die beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheide vom 06. April 2016 aufzuheben, nahm doch das Finanzamt hierdurch im Endeffekt eine zusammengefasste Festsetzung von Kapitalertragsteuer in Bezug auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum vor, hinsichtlich derer zudem die Voraussetzungen für die Festsetzung einer jeder dieser Abgabe nicht vorlagen.

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.

Eine Revision gegen das gegenständliche Erkenntnis ist nicht zulässig, ergab sich die Aufhebung der bekämpften Bescheide unmittelbar aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zum Zeitpunkt des Kapitalertragsteuerabzugs, von der das Bundesfinanzgericht auch nicht abgewichen ist, sowie dem eindeutigen Wortlaut des § 201 Abs. 4 BAO.

Linz, am 11. Juni 2024