

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***1***, die Richterin Dr. ***2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***3*** und ***4*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch MGI-Ennstal Steuerberatung Liezen GmbH, Fronleichnamsweg 15 Tür II, 8940 Liezen, über die Beschwerde vom 21. Juli 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 28. Juni 2021 vertreten durch ***6*** betreffend Kapitalertragsteuer 01.2014-12.2014 und Kapitalertragsteuer 01.2015-12.2015 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 25. März 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin ***5*** zu Recht erkannt:

I.

1. Kapitalertragsteuer 1-12/2014:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben:

Die Kapitalertragsteuer für 1-12/2014 wird mit 36.685,97 € festgesetzt.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

2. Kapitalertragsteuer 1-12/2015

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Abgaben wie folgt festgesetzt:

Die Kapitalertragsteuer für 1-12/2015 wird mit 193.123,32 € festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 23.09.1977 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH). Bis 1998 waren die Eltern und die beiden Söhne E. und Chr. der Familie L. Gesellschafter. Die GmbH bilanziert zum Regelbilanzstichtag 31.12. Im Anschluss daran waren die Beteiligungsverhältnisse wie Folgt gestaltet:

21.02.1998 - 05.11.2011: E.L. sen. 25%, E.L. jun. 26%, Chr.L. 49%

06.11.2011 - 09.10.2014: E.L. sen. 51%, **Chr.L. 49%**

10.10.2014 – 14.06.2015: E.L. jun. 51%, **Chr.L. 49%**

Ab **15.06.2015:** E.L. jun. 100%

Die Geschäftsführung hatten folgende Personen inne:

E.L. sen.: 1977-1998: gemeinsam mit seiner Gattin od. Prokuristen, 1998-13.10.2005: Einzelgeschäftsführung, 24.10.2011-15.11.2011, Einzelgeschäftsführung

E.L. jun.: 11.10.2005-05.11.2011 und **27.10.2014- 04.05.2015:** gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder Prokuristen

Chr.L.: 11.10.2005-05.11.2011: gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder Prokuristen,

7.12.2011- 26.10.2014: Einzelgeschäftsführung des Chr.L.

27.10.2014- 15.06.2015: gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder Prokuristen

W.Z.: 04.05.2015 – 15.12.2019: gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder Prokuristen

M.P. 12.05.2015 bis lfd.: gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder Prokuristen

C.B. 16.12.2019 – lfd.: gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder Prokuristen

Nach dem Ausscheiden von **Chr. L.** als Gesellschafter (Geschäftsführer) **am 15.6.2015** wird die Gesellschaft durch familien- und gesellschaftsfremde Geschäftsführer vertreten.

Im Unternehmen der GmbH fand eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt, die mit einem Abschlussbericht vom 31.08.2019 abgeschlossen wurde, bei der folgende Feststellungen getroffen wurden.

Im Zusammenhang mit dem für den Gesellschaftergeschäftsführer Chr.L. geführten

Verrechnungskonto führte der **Bericht vom 31.08.2019** im Anhang zu Tz. 5 (OZ. 10) Folgendes aus:

„Herr Chr.L. war bis zum 15.06.2015 Gesellschafter (Anteil von 49%) und Geschäftsführer der L. GmbH. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass das Verrechnungskonto bis zum 31.12.2015 auf € 772.492,05 angewachsen war.

2015 - Verrechnungskonto „2004 Verr. Kto C. L.“:

Eröffnungsbestand zum 01.01.2015: € 604.785,87.

Vorläufiger Saldo zum 31.12.2015: € 755.488,62.

+ Verzinsung in Höhe von 2,5% (31.12.2015): € 17.003,43

Vorläufiger Saldo inkl. Verzinsung zum 31.12.2015: € 772.492,05

Forderungsabschreibung (Kto. 7814) am 31.12.2015: - € 172.492,05.

Endgültiger Saldo zum 31.12.2015: € 600.000,00

Neutralisierung der Forderungsabschreibung über die steuerliche Mehr/Weniger Rechnung in Form einer Hinzurechnung: + € 172.492,05

Auf die Nachfrage des Prüfers nach den Gründen für das Anwachsen der Forderungen, und für die Abschreibung der Forderungen sowie die ertragsteuerliche Neutralisierung über die steuerliche Mehr/Weniger Rechnung wurde von der steuerlichen Vertretung des Unternehmens, im Namen und im Auftrag des Unternehmens eine schriftliche Stellungnahme vorgelegt.

Stellungnahme im Wortlaut:

Die von Ihnen im @mail vom 2.4.2019 dargestellten Werte, Entwicklungen und vorgenommenen steuerneutralen Abschreibungen betreffend das Verrechnungskonto Chr.L. sind richtig - die Historie und danach gesetzte Schritte und Maßnahmen darf ich Ihnen namens und im Auftrag meiner Mandantin aufzählungsweise näher bringen:

- nach Erkennen einer finanziell angespannten Situation wurde der Bruder von Chr.L., E.L., um Hilfe ersucht*
- E.L. übernahm die Anteile an der Bf. (GmbH) und leistete zur Rettung des Unternehmens und zum Erhalt der Arbeitsplätze einen Kapitalzuschuss in Höhe von EUR 500.000*
- Chr.L. verblieb vorerst kurzfristig als Geschäftsführer im Unternehmen*
- eine genaue Überprüfung der finanziellen Lage des Unternehmens ergab, dass Chr.L. hohe Entnahmen getätigt hat*
- Chr.L. wurde unmittelbar nach dieser Erkenntnis als Geschäftsführer abberufen und es*

erfolgte eine Entlassung aus seinem Dienstverhältnis (die Bezug habenden Unterlagen haben wir Ihnen übergeben)

- der Grund für diese hohen Entnahmen lag im Krankheitsbild der Spielsucht*
- durch das rasche Handeln des neuen Eigentümers konnte die finanzielle Krise des Unternehmens beseitigt werden*
- nachdem aus unternehmensrechtlichen Aspekten die Werthaltigkeit der Forderung des Unternehmens gegenüber seinem ehemaligen Geschäftsführer sehr zweifelhaft war, wurde in Jahresschritten steuerneutral eine Abschreibung vorgenommen, wobei die ursprüngliche Schuldhöhe obligatorisch erhalten bleibt - die Abwertung erfolgte deshalb in Jahresschritten, weil noch die Hoffnung bestand, dass Chr.L. durch eine neue Beschäftigung wieder zahlungsfähig werden könnte*
- die Phase des Arbeitslosengeldes und nachfolgendem Übergang auf Notstandshilfe (die Unterlagen liegen Ihnen vor) währte allerdings länger als befürchtet, wodurch unter Einhaltung unternehmensrechtlicher Vorschriften die Geschäftsführung die Forderung schlussendlich bis auf einen Restbetrag in Höhe von EUR 100.000 berichtigte - anzumerken ist jedenfalls, dass sämtliche Abschreibungen steuerlich nicht geltend gemacht wurden*
- nach rechtsfreundlicher Beratung wurde aufgrund der Kosten und der Aussichtslosigkeit der Einbringlichkeit vorerst von einer gerichtlichen Geltendmachung Abstand genommen, weil dies unweigerlich zu einem Privatkonkurs des Chr.L. geführt hätte und damit jegliche zukünftige Eintreibung vereitelt worden wäre*
- über den derzeit noch offen ausgewiesenen Restbetrag in Höhe von EUR 100.000 werden mit Chr.L. Gespräche geführt um eine Sanierungsquote in Höhe von knapp 15% erreichen zu können.*

Aufgrund der oben genannten Entstehungsgründe und der gesetzten nachvollziehbaren Maßnahmen in Verbindung mit der Tatsache, dass ein persönlicher Bereicherungswille des ehemaligen Geschäftsführers nicht vorlag, sondern eine Krankheit (Spielsucht), gehen wir davon aus, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht vorliegt.

Beurteilung durch das Finanzamt:

Die am Verrechnungskonto aufgelaufene Summe entstand, wie im Prüfungsverfahren zu Tage trat, aus der regelmäßigen Verwendung von Geldern der GmbH, welche hauptsächlich für die Finanzierung des privaten Glücksspiels von Herrn Chr.L. verwendet wurden. Die verwendeten Beträge wurden am Gesellschafter Verrechnungskonto verbucht. Nach Ansicht des Finanzamtes wären einem fremden Dritten, der nicht Gesellschafter und Geschäftsführer gewesen wäre, derartige Summen nicht für private Zwecke zugeflossen. Im Besonderen nicht ohne entsprechende Sicherheiten bezüglich der Tilgung der offenen Forderungen. Der Argumentation, dass keine persönliche Bereicherungsabsicht durch Herrn Chr.L. vorlag, kann sich das Finanzamt nicht anschließen. Herr Chr.L. hat in seiner Funktion als Gesellschafter und Geschäftsführer die Gelder willentlich und wissentlich für die Finanzierung seiner privaten

Ausgaben verwendet. Ohne seine Position als Gesellschafter und Geschäftsführer hätte er die auf € 772.492,05 angewachsene Summe nicht erhalten!

Wie sich nun im Zuge der Betriebsprüfung herausstellte, sind von der angewachsenen Summe voraussichtlich lediglich € 100.000 einbringlich. Diese Summe wird auch als aufrechte Forderung an Herrn Chr.L. geführt.

Die restliche Summe in Höhe von € 672.492,05 kann laut dem jetzigen alleinigen Gesellschafter, Herrn E.L. (jun.) und auch nach Ansicht der steuerlichen Vertretung, nicht zurückgezahlt werden. Aus diesem Grunde erfolgten die Forderungsabschreibungen bis auf den voraussichtlich einbringlichen Betrag in Höhe von € 100.000. Durch die 2015 zu Tage getretene Tatsache, dass eine vollständige Rückzahlung nicht möglich ist, gelten ab 2015 die nicht einbringlichen Gelder in Höhe von € 672.492,05 als Herrn Chr.L. endgültig zugeflossen. Der Zufluss von Geldern, welche nicht zurückgezahlt werden, stellt eine Vorteilsgewährung an Herrn Chr.L. dar, und wird vom Finanzamt als verdeckte Ausschüttung gewertet.

Die verdeckte Ausschüttung besteht nach Ansicht des Finanzamtes in Höhe des nicht rückzahlbaren Betrags von € 672.492,05.

Nach Ansicht des Finanzamtes handelt es sich eindeutig um eine verdeckte Ausschüttung.

- *Es besteht durch die ehemalige Gesellschafterstellung und Geschäftsführertätigkeit, sowie durch das verwandtschaftliche Naheverhältnis zum jetzigen 100% igen Gesellschafter Herrn E.L. (jun.), dem Bruder von Herrn Chr.L., ein persönliches Naheverhältnis zwischen Herrn Chr.L. und der Gesellschaft.*
- *Die verwendeten Gelder sind eindeutig Herrn Chr.L. zugeflossen.*
- *Die Entnahme und Verwendung der Gelder durch Herrn Chr.L. erfolgte willentlich und wissentlich. Herr L.C. war nach Ansicht des Finanzamtes voll geschäftsfähig, es liegen dem Finanzamt keine Unterlagen vor, welche eine eingeschränkte Geschäftsfähigkeit belegen.*

Die oben angeführten Tatsachen sind im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommen, und waren dem Finanzamt zuvor nicht bekannt.

Es erfolgt die Vorschreibung der Kapitalertragssteuer für die verdeckte Ausschüttung.

Die Vorschreibung erfolgt an die GmbH.

Der jetzige alleinige Gesellschafter, Herr E.L., und sein steuerlicher Vertreter, Herr Mag. F.K. halten die Einwände laut der oben angeführten Stellungnahme nach wie vor aufrecht, und kündigen gegen die Feststellung der verdeckten Ausschüttung eine Beschwerde an.

Aufstellung der Berechnung:

Der Herrn Chr.L. zugeflossene Betrag entspricht dem Betrag nach Abzug der Kapitalertragsteuer, es ergeben sich somit folgende Beträge:

Berechnung Bemessungsgrundlage	
Konto 2004 Verrechnungskonto	€
zum 31.12.2015	772.492,05
	€
davon voraussichtlich einbringlich	100.000,00
nicht einbringlicher und somit endgültig	€
zugeflossener Betrag = VDA	672.492,05

Berechnung Kapitalertragsteuer	
Jahr	2015
Nettoausschüttung (exkl. 25% KEST = 75%)	€ 672.492,05
100%	€ 896.656,07
	€
davon KEST 25%	224.164,02

Daraufhin wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 09.10.2019 eine Haftung der Kapitalertragsteuer für 12/2015 in der vorhin erwähnten Höhe geltend gemacht und auf den Außenprüfungsbericht verwiesen.

Mit **Beschwerdeschreiben vom 09.10.2019** (OZ. 3) erhob die Beschwerdeführerin (Bf.) durch ihren steuerlichen Vertreter gegen den Haftungsbescheid das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte dessen Aufhebung. Zur Begründung wiederholte die Beschwerdeführerin den Inhalt der E-Mail vom 23.05.2019 und brachte zusätzlich vor, die belangte Behörde habe der Empfehlung und dem Ansuchen der Beschwerdeführerin, eine persönliche Befragung des ehemaligen Geschäftsführers vorzunehmen, nicht Folge geleistet und habe daher den wahren Sachverhalt (Vorliegen einer Spielsucht und dadurch keine willentliche Bereicherungsabsicht) nicht ermitteln können. Aufgrund der geschilderten Tatsachen liege keine verdeckte Ausschüttung vor.

Mit **E-Mail vom 14.04.2020** (OZ. 24) hielt die belangte Behörde der Beschwerdeführerin sieben Fragen vor, die die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter mit **E-Mail vom 25.06.2020** (OZ. 25) wie folgt beantwortete:

„1. Gibt es schriftliche Vereinbarungen betreffend Darlehensmodalitäten und Rückzahlungsverpflichtung bezüglich des o.a. Verrechnungskontos? Bitte um Vorlage.

Anzumerken ist, dass sich das Darlehenskonto Chr.L. erst in den Jahren ab 1.1.2013 bis Mitte 2015 (Zeitpunkt der Entlassung des damaligen Geschäftsführers) relevant erhöht hat - die Salden (liegen der Betriebsprüfung vor) zum jeweils 31.12. am Verrechnungskonto betrugen in TEUR: 2011 ->78; 2012 ->83; 2013 ->291; 2014 ->591; 2015 ->600;

Hinsichtlich der Darlehensforderung wurde gleich nach dem relevanten Ansteigen des Saldos im Jahr 2013 eine Vereinbarung über einen KK-Rahmen mit einer fremdüblichen Verzinsung abgeschlossen, welche wir beischließen - die Verzinsungen des Darlehens der weiteren Perioden wurden entsprechend vorgenommen und die Basisvereinbarung beibehalten.

2. Im Rahmen der Bilanzierungen wurde sicher auch die Frage nach der Bedienbarkeit des Verrechnungskontos gestellt - um Vorlage geeignete Nachweise wird ersucht.

Zu dieser Frage dürfen wir Ihnen die Stellungnahme vom damaligen Geschäftsführer und Darlehensnehmer Chr.L. mitteilen:

„Geplant war, das Verrechnungskonto aus den zukünftigen Gewinnen (Ausschüttungen) zu bedienen. - Jedoch war die Spielsucht Vater des Gedankens, und es kam, u.a. aufgrund der Entlassung, nicht dazu.“

3. Wie wurde die Bonität des Schuldners zum Zeitpunkt der Mittelhingabe ermittelt, um dem jährliche Anwachsen des Verrechnungskontos seitens der Mitgesellschafter wiederholt zuzustimmen. Bitte sämtliche Unterlagen der Ermittlungen vorlegen. In Anlehnung an die Gesellschafterstruktur und die Funktionen der Familienmitglieder ist davon auszugehen, dass das Anwachsen der ‚Schulden‘ den Beteiligten bekannt war!

Zu dieser Frage dürfen wir Ihnen die Stellungnahme vom damaligen Geschäftsführer und Darlehensnehmer Chr.L. mitteilen:

„Die Bonität war durch den Mitbesitz am Unternehmen (49% der Gesellschaftsanteile) des Schuldners (Chr.L.) gegeben. Hier wurden in erster Linie die Realwerte der Liegenschaften und des Fuhrparks herangezogen. Die Bedienbarkeit wurde auch bei den jährlichen Prognosen von Herrn Chr.L. während der Bilanzbesprechungen, sicherlich durch die Spielsucht positiver gestaltet als real, propagiert.“

4. Aus welchen genauen Gründen erfolgte die Abwertung der Forderung (erst) ab dem Jahr 2015. Welcher neuer Kenntnisstand wurde jährlich erlangt? Wie begründen Sie die Höhe der jeweiligen Abschreibung - was hat sich jeweils geändert?

Der Schuldner (Chr.L.) schied aus dem Unternehmen als geschäftsführender Gesellschafter aus, und die Sachlage wurde neu bewertet, da sich nicht nur die Geschäftsführung, sondern sich auch die Anteile an der Gesellschaft personell verändert haben.

Herr Chr.L. wurde jährlich zu seinen Vermögensverhältnissen befragt, und seine Arbeitslosigkeit bis Oktober 2017 von ihm bestätigt; weiters wurden Unterlagen der Fremdfinanzierung der Wohnung (50% Anteil von Herrn Chr.L.) in G. vorgelegt, sowie durch regelmäßige Besuche von Herrn E.L. jun. die Mittellosigkeit kontrolliert und bestätigt.

Die Höhe der jeweiligen Abschreibungen richtete sich nach den jährlich gewonnenen Erkenntnissen, und einer realistischen Einschätzung der Einbringbarkeit des Rückstandes.

5. Die zur WB notwendigen Informationen über die Bonität des Schuldners und damit zusammenhängend die Einbringlichkeit der Verbindlichkeit wurden wann, wo und durch wen eingeholt? Bitte um Vorlage sämtlicher Unterlagen. Warum erfolgte keine Bewertung der

Beteiligung von Chr.L. an der gegenständlichen GmbH und warum wurde die Wohnung in G. nicht belastet sowie ab 2018 die Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt?

Der Wert der Gesellschaftsanteile von Herrn Chr.L. bestimmte sich aus der jährlichen Bilanz, sowie der Bewertung der Realwerte der Liegenschaften; hier wurden Vergleichszahlen von Verkäufen der benachbarten Grundstücke und Liegenschaften herangezogen.

Die Wohnung konnte nicht belastet werden, da die Wohnung fremdfinanziert ist und sich die finanzierende Bank die Sicherheit des aushaftenden Betrags grundbücherlich gesichert hat.

Weiters ist Herr Chr.L. nur zu 50% Besitzer der Wohnung.

Die monatlichen Bezüge ab 10/2017 dienten den Betriebskosten, der Bedienbarkeit des Wohnungskredits und somit lediglich zu einem geringen Teil dem Unterhalt der Familie.

Eine Tilgung des Altdarlehens war der Familie des Chr.L. daher nicht möglich – eine gerichtliche Geltendmachung hätte in einem Privatkonkurs gemündet.

6. Warum wurden die Wertberichtigungen der Forderungen gegenüber Hrn. Chr.L. steuerrechtlich wieder außerbilanziell zugerechnet? Sie behandeln damit die Aufwendungen so, als ob diese einen bestimmten Bezug zur betrieblichen Tätigkeit aufweisen, aber nicht notwendigerweise zu einer Minderung der Steuerbemessungsgrundlage führen, sondern etwa auch unter ein Abzugsverbot gem. § 20 EStG 1988 fallen können. Um eine exakte Erläuterung und steuerrechtliche Begründung der Hinzurechnung wird ersucht!

Nachdem die Darlehensvergabe durch den damaligen Geschäftsführer an sich selbst (lt. Mitteilungen und Informationen des damaligen Geschäftsführers) aus der Spielsucht resultierend für das Unternehmen keinen Bezug zur betrieblichen Tätigkeit des Unternehmens darstellte, hat sich die neue Geschäftsführung erstmals im Rahmen der Bilanzierung 2015 (erster Stichtag nach der Entlassung des damaligen Geschäftsführers) aus kaufmännischer Vorsicht und zur Vermeidung finanzstrafrechtlicher Konsequenzen dazu entschlossen, die offene Darlehensforderung entsprechend den jährlich gewonnenen Erkenntnissen über die Werthaltigkeit (siehe auch Pkt. 4.) im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss einer Wertberichtigung zuzuführen jedoch steuerlich außerbilanziell zuzurechnen.

7. Wurde der offene Betrag iHv. € 100.000 zwischenzeitig bezahlt? In welcher Höhe? Gibt es einen Vergleich? - Bitte um Vorlage sämtlicher Unterlagen.

Lt. den uns vorliegenden mündlichen Informationen bestehen Gespräche zwischen dem Unternehmen und Chr.L., wonach ein Darlehensbetrag in Höhe von TEUR 100 in Form eines Abstattungskredites finanziert werden soll - dies entspräche einer anteiligen Quotenzahlung in Höhe von ca. 15%."

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 05.08.2020** (OZ. 12) änderte die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 12/2015 ab, indem

sie den Haftungsbetrag der Beschwerdeführerin auf 57.497,35 € (Bemessungsgrundlage: 224.162,02 €) herabsetzte.

Die Bescheidbegründung lautet:

„...“

Im Rahmen der Außenprüfung wurde festgestellt, dass die am Verrechnungskonto aufgelaufene Summe aus der regelmäßigen Verwendung von Geldern der GmbH entstand, welche hauptsächlich für die Finanzierung des privaten Glücksspiels von Herrn Chr.L. verwendet wurden. Die verwendeten Beträge wurden am Gesellschafter Verrechnungskonto verbucht. Nach Ansicht des Finanzamtes wären einem fremdem Dritten, der nicht Gesellschafter und Geschäftsführer gewesen wäre, derartige Summen nicht ohne entsprechende Sicherheiten bezüglich der Tilgung der offenen Forderungen zugeflossen.

Der Argumentation, dass keine persönliche Bereicherungsabsicht durch Herrn Chr.L. vorlag, konnte sich das Finanzamt nicht anschließen. Herr Chr.L. hat in seiner Funktion als Gesellschafter und Geschäftsführer die Gelder willentlich und wissentlich für die Finanzierung seiner privaten Ausgaben entnommen. Ohne seine Position als Gesellschafter und Geschäftsführer hätte er die auf € 772.492,05 angewachsene Summe nicht erhalten!

Wie sich im Zuge der Betriebsprüfung herausstellte, sind von der angewachsenen Summe voraussichtlich lediglich € 100.000 einbringlich. Die restliche Summe in Höhe von € 672.492,05 kann laut dem jetzigen alleinigen Gesellschafter, Herrn E.L. jun., und auch nach Ansicht der steuerlichen Vertretung nicht zurückgezahlt werden.

Durch die 2015 zu Tage getretene Tatsache, dass eine vollständige Rückzahlung nicht möglich ist, gelten ab 2015 die nicht einbringlichen Gelder in Höhe von € 672.492,05 als Herrn Chr.L. endgültig zugeflossen. Der Zufluss von Geldern, welche nicht zurückgezahlt werden, stellte eine Vorteilsgewährung an Herrn Chr.L. dar, und wird daher vom Finanzamt als verdeckte Ausschüttung gewertet.

Als Begründung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung wird angeführt:

- *Es besteht durch die ehemalige Gesellschafterstellung und Geschäftsführertätigkeit, sowie durch das verwandtschaftliche Naheverhältnis zum jetzigen 100%igen Gesellschafter Herrn E.L. jun., dem Bruder von Herrn Chr.L., ein persönliches Naheverhältnis zwischen Herrn Chr.L. und der Gesellschaft.*
- *Die verwendeten Gelder sind eindeutig Herrn Chr.L. zugeflossen.*
- *Die Entnahme und Verwendung der Gelder durch Herrn Chr.L. erfolgte willentlich und wissentlich. Herr Chr.L. war nach Ansicht des Finanzamtes voll geschäftsfähig, es liegen dem Finanzamt keine Unterlagen vor, welche eine eingeschränkte Geschäftsfähigkeit belegen würden.*

(1) Zuwendung eines (geldwerten) Vermögensvorteils:

...

Umgelegt auf den Beschwerdefall ist festzuhalten, dass lediglich für die Jahre 2012 und 2013 eine Vereinbarung, Geldforderungen bzw. Geldverbindlichkeiten zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern vorgelegt wurde. Für den Beschwerdezeitraum wurde weder eine schriftliche Vereinbarung vorgelegt noch eine mündliche erwähnt bzw. ist eine solche auch nicht erkennbar. In der vorgelegten Vereinbarung wird unter dem Punkt ‚Vereinbarte Zinsen‘ zwischen einem Zinssatz für besicherte Forderungen (1,5%) sowie einem Zinssatz für unbesicherte Forderungen (3%) differenziert. Für die Jahre 2012 und 2013 wurde durch die Beschwerdeführerin eine Verzinsung von 3% (unbesichert) gewählt.

Dementsprechend wurde der Punkt ‚Besicherungen‘ (Grundbuch, Bürgschaft, Wertpapiere...) nicht ausgefüllt. Der Punkt ‚Tilgungsmodalitäten‘ (Rate monatlich ab, vierteljährlich ab, fallweise, endfällig ...) wurde nicht verschriftlicht.

Unterschrieben wurde diese Vereinbarung von Hrn. Chr.L. (sowohl) als Schuldner als auch als Gläubiger. Auch die steuerliche Vertretung bezeichnet diese Vorgangsweise in ihrer Stellungnahme vom 25.6.2020 (Pkt. 6) als ‚Darlehensvergabe‘ durch den damaligen Geschäftsführer an sich selbst, die keinen Bezug zur betrieblichen Tätigkeit des Unternehmens darstelle‘.

Die formale Komponente ist sohin als nicht als fremdüblich zu qualifizieren.

...

In der Stellungnahme von 25.6.2020 führt die steuerliche Vertretung an, dass die von Herrn Chr.L. erstellten Prognosen über die Bedienbarkeit der Forderung während der Bilanzbesprechungen sicherlich positiver gestaltet wurden, als real gegeben (Pkt. 3). Hr. Chr.L. wurde jährlich zu seinen Vermögensverhältnissen befragt, sowie durch regelmäßige Besuche seines Bruders, Hrn. E.L. jun., dessen Mittellosigkeit kontrolliert und bestätigt (Pkt. 4). Unterlagen, wann und wie diese Kontrollen stattgefunden haben sollen, insbesondere welche konkreten Informationen oder Tatsachen ermittelt wurden, dass es zur Feststellung der Mittellosigkeit gekommen sein soll, wurden nicht vorgelegt.

Es steht damit zweifelsfrei fest, dass der Geschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter E.L. jun. keine umgehenden und rechtzeitigen Maßnahmen, um die Einbringlichkeit der Forderung sicherzustellen, gesetzt hat. Damit ist ein (konkludenter) Forderungsverzicht und somit eine vA gegeben (VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066).

(2) Eigentums- oder Nahebeziehung des Vorteilsempfängers zur Körperschaft (z.B. VwGH 1.3.2007, 2004/15/0096):

...

Maßgeblich sind die Verhältnisse zum Zeitpunkt der schuldrechtlichen Verpflichtung. Zum Zeitpunkt der Entnahmen war Hr. Chr.L. Anteilsinhaber und Geschäftsführer. Sind Leistung und Gegenleistung inkongruent und beruht dies auf dem Gesellschaftsverhältnis, ist zu diesem

Zeitpunkt auf der Ebene der Kapitalgesellschaft eine vA anzunehmen, auch wenn der Vorteil dem Gesellschafter erst zu einem Zeitpunkt zufließt, zu dem er nicht mehr Gesellschafter ist. Der Forderungsverzicht durch die Gesellschaft erfolgte in weiterer Folge zu einem Zeitpunkt, ab dem sein Bruder E.L. jun. 100% der Gesellschaftsanteile übernommen hat.

(3) Objektives Tatbild, d.h. Bereicherung des Empfängers zulasten der Körperschaft (z.B. VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149):

...

Die Vorteilsgewährung als solche - die Bereicherung - wird in der Beschwerde nicht bestritten. Der persönliche Bereicherungswille des ehemaligen Geschäftsführers wird durch das behauptete Vorhandensein einer möglichen Krankheit (Spielsucht) verneint, was jedoch dem subjektiven Tatbild zuzuordnen ist.

(4) subjektives Tatbild, dh auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung (z.B. VwGH 31.3.2004, 99/13/0260, 2004/13/0095; 19.4.2007, 2005/15/0020, 0021):

...

Von der Beschwerdeführerin wird der persönliche Bereicherungswille insofern verneint, als dass der Vorteilsempfänger zum Zeitpunkt der Entnahmen spielsüchtig gewesen sei. Damit will sie möglicherweise auf die § 865 Abs. 1 ABGB (Geschäftsfähigkeit) sowie § 242 ABGB (Handlungsfähigkeit) Bezug nehmen. Ein deliktisches Verhalten wurde seitens der Beschwerdeführerin nicht eingewandt - im Zuge der Außenprüfung auch nicht festgestellt. Diesem Einwand ist entgegenzuhalten, dass auch aus der Diagnose von Spielsucht alleine nicht auch zwangsläufig eine (partielle) Geschäftsunfähigkeit folgt (OGH 13.6.2019, 4 Ob 28/19z). Gutachterliche bzw. ärztliche Unterlage, die die Spielsucht und eine Einschränkung der Willensfreiheit durch pathologische Spielsucht belegen könnten, wurden nicht vorgelegt. Die Beweislast trifft immer jene Person, die sich auf die Spielsucht (fehlende Geschäftsfähigkeit) beruft (OGH 13.6.2019, 4 Ob 28/19z).

Inwiefern daher die persönliche Befragung des ehemaligen Geschäftsführers - der Intention der Beschwerdeführerin folgend - ‚Patient‘ - zu einem anderen Sachverhalt, laut Beschwerdeführerin zum ‚wahren‘ Sachverhalt, führen könnte, ist hier nicht zu erkennen. Über Jahre rückwirkende Gutachten, Diagnosen und Abgrenzungen in Hinblick darauf zu erstellen, dass Geschäftsunfähigkeit nur bei völliger Aufhebung der Freiheit der Willensentschließung in Ansehung des konkreten Geschäfts, nicht aber bei einer nur teilweisen Beeinträchtigung oder Motivierung der Willensentschließung gegeben sei, ist nicht Aufgabe der Behörde.

Auf eine Beweisaufnahme in Form einer zusätzlichen Befragung von Herrn Chr.L. kann daher gem. § 183 BAO insofern verzichtet werden, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen unerheblich sind.

Selbst wenn man der Intention der Beschwerdeführerin hinsichtlich einer psychischen Erkrankung folgen würde, die eine erhebliche Abschwächung der geistigen Fähigkeiten und die

normale Freiheit der Willensbildung aufhebt - damit zusammenhängend eine entsprechende Abnahme der Wahrnehmungsfähigkeit zu unterstellen ist, erkennt die Beschwerdeführerin scheinbar nicht, dass durch ihr Ansuchen der Behörde eine Vorgangsweise abverlangt wird, die möglicherweise den Vorschriften der Bundesabgabenordnung entgegensteht (z.B. § 170 Abs. 1 BAO).

...

Auswirkungen bei der Körperschaft

...

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin, dass die ursprüngliche Schuldhöhe obligatorisch erhalten bleibt, das erfolgte Ausbuchen einer Forderung für sich allein im betreffenden Jahre nicht schon zu einer in diesem Jahr zu erfassenden Gewinnausschüttung führe, ist ihr entgegenzuhalten, dass im gegenständlichen Fall für die Ausbuchung der Forderung keine betriebliche Veranlassung gegeben ist, sondern von einem gesellschaftsrechtlich begründeten - dokumentiert durch die Hinzurechnung in der Mehr-Weniger-Rechnung (UFS 21.9.2011, RV/3017-W/09).

...

Betreffend durchgeführter Abschreibungen wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert darzulegen, welcher konkrete neue Kenntnisstand jährlich erlangt wurde, was sich jeweils geändert hat bzw. wie sich die Höhe der jährlichen Abschreibung begründet. In der Beantwortung führt die Beschwerdeführerin aus, dass die Höhe der jeweiligen Abschreibungen sich nach den jährlich gewonnenen Erkenntnissen und einer realistischen Einschätzung der Einbringbarkeit des Rückstandes richte.

Welche neuen Erkenntnisse wie und wann gewonnen wurden und wie, auf welchen Annahmen beruhend die realistische Einschätzung hergeleitet wurde, konnte aus der Stellungnahme vom 25.6.2020 nicht entnommen werden.

Eine entsprechende Würdigung und Berücksichtigung hat daher in den Folgejahren 2016 und 2017 zu erfolgen.

Für das Jahr 2015 ergibt sich folgende Bemessungsgrundlage für die verdeckte Ausschüttung:
2015: 172.492,05

Die Kapitalertragsteuer - getragen von der Beschwerdeführerin - errechnet sich für das Jahr
2015: 57.497,35

...

Im Jahr 2015 führt daher die durchgeführte Abschreibung zu einem entsprechenden Zufluss der vA bei Hrn Chr.L.

2015: 229.989,40"

Mit **Schreiben vom 01.09.2020** (OZ. 13) stellte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter ohne weiteres Vorbringen gegen die Beschwerdevorentscheidung den

Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht
(Vorlageantrag).

Die belangte Behörde legte die Bescheidbeschwerde dem Bundesfinanzgericht am 18.09.2020 vor.

Mit **Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 09.04.2021, RV/2100924/2020** (OZ. 14) wurde der Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 12/2015 aufgehoben. In seiner Begründung führte es u.a. Folgendes aus:

”

...

Die belangte Behörde hat die Beschwerdeführerin im angefochtenen Bescheid zur Haftung für Kapitalertragsteuer für 12/2015 (Haftungszeitraum) herangezogen, womit strittig ist, ob eine Vorteilsgewährung der Beschwerdeführerin mit Zuwendungsabsicht an Chr.L. durch Forderungsverzicht in diesem Zeitraum (und nicht in den Jahren 2013 und 2014, in denen die Forderung von rund 83.000 € auf über 600.000 € angewachsen ist) erfolgt ist. Damit gehen auch jene im abgabenbehördlichen Verfahren der Beschwerdeführerin gestellten Fragen und die Ausführungen in der Begründung der Beschwerdeentscheidung, die nicht auf das Vorliegen einer Vorteilsgewährung mit Zuwendungsabsicht im bescheidmäßig festgelegten Zeitraum (sondern auf die Zeiträume der Geldmittelüberlassung) abzielen, ins Leere, weshalb sich ein Eingehen darauf erübrigt.

Davon ausgehend ist für den Beschwerdefall nur entscheidend, ob die Beschwerdeführerin im Haftungszeitraum (in den der Bilanzstichtag des Jahres 2015 fällt) auf die Forderung teilweise mit Zuwendungsabsicht verzichtet hat (und dies mit Abschreibung zum Ausdruck gebracht hat) oder nicht (und andere Gründe für die Abschreibung maßgeblich waren).

Die Tatsache der Uneinbringlichkeit bewirkt - entgegen der Ausführung im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung (Seite 3 erster Absatz) - für sich keine Vorteilsgewährung mit Zuwendungsabsicht.

...

Die belangte Behörde begründet ihre (zwar zugunsten der Beschwerdeführerin abändernde, aber nicht stattgebende) Beschwerdeentscheidung - soweit hier von Relevanz - nur damit, dass Unterlagen dazu nicht vorgelegt worden seien, „wann und wie diese Kontrollen stattgefunden haben sollen, insbesondere welche konkreten Informationen oder Tatsachen ermittelt wurden, dass es zur Feststellung der Mittellosigkeit gekommen sein soll“ (siehe Seite 7). Zu den Abschreibungen führe die Beschwerdeführerin aus, dass die Höhe der jeweiligen Abschreibungen sich nach den jährlich gewonnenen Erkenntnissen und einer realistischen Einschätzung der Einbringbarkeit des Rückstandes richte. Welche neuen Erkenntnisse „wie und wann“ gewonnen worden seien und wie, auf welchen Annahmen beruhend die realistische Einschätzung hergeleitet worden sei, habe der Stellungnahme vom 25.06.2020 nicht entnommen werden können (siehe Seite 10).

Das Bundesfinanzgericht beurteilt das Vorbringen der Beschwerdeführerin zur Uneinbringlichkeit der Forderung bei Chr.L. als nachvollziehbar und mit der allgemeinen Lebenserfahrung im Einklang stehend. Wann und wo genau die „Kontrollen“ stattgefunden haben, ist dabei von geringer Bedeutung. Als „konkrete Informationen oder Tatsachen zur Mittellosigkeit des Chr.L.“ hat die Beschwerdeführerin bekannt gegeben, dass sein Einkommen weitgehend zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses und des sonstigen engeren Lebensunterhaltes verwendet wird und zu erkennen gegeben, dass Chr.L. jenseits des Hälfteanteiles an einer mit Schulden belasteten Wohnung über kein Vermögen verfügt. Das von der Beschwerdeführerin gemachte Beweisanbot der Einvernahme des Chr.L. hat die belangte Behörde nicht angenommen (siehe das Vorbringen im Beschwerdeschreiben vom 09.10.2019), sodass sie nicht berechtigt ist, eine mangelhafte Nachweisführung einzuwenden. Unbesehen dessen hat die belangte Behörde keinen Umstand aufgezeigt, der auf einen Forderungsverzicht der Beschwerdeführerin schließen ließe, wohingegen die Beschwerdeführerin die Uneinbringlichkeit der Forderung (die sie nach ihrem Vorbringen zur Abschreibung veranlasst hat) glaubhaft gemacht hat. Der angefochtene Bescheid war daher aufzuheben. Ob es vor dem hier verfahrensgegenständlichen Abgabenz Zeitraum 12/2015 im Zusammenhang mit der Übertragung des Geschäftsanteiles des Chr.L. zu einer verdeckten Ausschüttung gekommen ist, hatte das Bundesfinanzgericht in diesem Verfahren nicht zu beurteilen. ...“

Mit **Niederschrift vom 28.12.2020** (OZ. 9) wurde **Chr.L.** als ehemaliger Gesellschaftergeschäftsführer vom Finanzamt einvernommen:

„Im Rahmen der Betriebsprüfung bei der Bf. GmbH und in weiterer Folge auch im Beschwerdeverfahren wurde vorgebracht, dass Sie spielsüchtig sind bzw. waren. Wann haben Sie mit dem Glücksspiel begonnen? Welche Art von Glücksspiel haben Sie wo betrieben (Automaten, Online, etc.)?“

Das Glücksspiel begann klein mit Lotto etc. 2012 spielte ich erste größere Beträge (1.000 € - 3.000 €). Kontinuierliche Steigerung bis Juni 2015. Mein Bruder trat an mich heran, wo das fehlende Geld sei.

Mein Bruder zog die Reissleine, zum Schutz des Unternehmens. Fristlose Entlassung. Anfangs kleinere Summen von ca. 500 € - 1.000 €. Später bis 5.000 € pro Wette und höhere Quoten gespielt. Es war wie ein Zwang, dass verspielte Geld zurück zu gewinnen. Teilweise auch Automaten (Graz Admiral). Hauptsächlich Sportwetten. Ich kannte mich in G. gut aus und spielte viel in G. sowie Online. Gespielt wurde: Sportwetten, Lotto

Wann haben Sie begonnen Geld aus der GmbH zu entnehmen um Ihr Glücksspiel zu finanzieren?

In erster Linie wurde das eigene Geld verwendet, alles was das Konto hergab, viel Barvermögen war aber nicht vorhanden. Als dieses Geld weg war, wurde das Geld von dem Unternehmen „geliehen“. Beginn der Entnahmen aus der GmbH 2012.

Wie wollten Sie das Geld zurückzahlen?

Ich bezog mich auf meine Fähigkeiten als Geschäftsmann und war stets der Meinung, dass „geliehene“ Geld zurückzahlen zu können.

Ich behielt die Entnahme vorerst, aus Scham, für mich, ich wollte später, wenn das Geld zurückgewonnen war, alles erklären und zurückzahlen.

Ich war davon überzeugt, dass ich die Firma erfolgreich weiterführen kann und mit den Gewinnen des Unternehmens die Schulden begleichen kann.

Beschreiben Sie Ihre finanzielle Situation in den folgenden Jahren. Welche Vermögenswerte befanden sich in Ihrem Eigentum (Liegenschaften, Bankguthaben, Wertpapiere, etc.)? Welche laufenden Einnahmen haben Sie erzielt?

2012

49% am Unternehmen, Geschäftsführerbezug, Dienstwohnung Pyhrn, Anlegerwohnung in G. (Kauf am 27.08.2012).

2013

49% am Unternehmen, Geschäftsführerbezug, Dienstwohnung Pyhrn, Anlegerwohnung in G.

2014

49% am Unternehmen, Geschäftsführerbezug, Dienstwohnung Pyhrn, Anlegerwohnung in Graz.

2015

In den ersten Monaten normaler Geschäftsführerbezug, danach kein laufendes Einkommen, nur Arbeitslosengeld. Ich wollte trotz der Umstände, immer noch die Verbindlichkeiten gegenüber der GmbH begleichen, aber durch die Entlassung wurde mir bewusst, dass dies unmöglich wird. Dienstwohnung Pyhrn war noch vorhanden (wurde aber nur gelegentlich genutzt), später Umzug nach G.

2016

Ausstattung der Wohnung in Graz mit dem Arbeitslosengeld, Gattin erhielt im Dezember 2016 die Zusage für einen Job ab Jänner 2017.

2017

Ab Oktober 2017 fixes Einkommen + Dienstwagen, in der Zwischenzeit wurde manchmal Schmuck oder ähnliches veräußert (ca. 1.000 €).

Im August 2012 haben Sie gemeinsam mit Ihrer Gattin eine Eigentumswohnung in G., H.-Gasse 8b, erworben. Wie wurde dieser Kauf finanziert? Wie wurden die Rückzahlungen mit der Bank fixiert? Ist es nach Ausscheiden aus der GmbH zu neuerlichen Gesprächen mit der Bank gekommen (z.B. Prolongation)?

Fremdfinanziert über Raiffeisenbank, nach fristloser Kündigung ging der Weg zur Bank, um die Raten und die Laufzeit zu ändern. Raten wurden auch ausgesetzt (3-4 Monate).

Ratenminderung auf 1.000 €.

Wohnungskauf war zu 100% fremdfinanziert (280.000 €). Rate war gedacht auf 172 Raten (ca. 15 Jahre).

Wie hoch sind die monatlichen Rückzahlungen? In welcher Höhe haftete der Kredit jeweils zum Jahresende 2012, 2013, 2014 und 2015 aus?

Siehe vorgelegte Unterlagen.

Grundsätzlich war geplant 2.000 €/Monat. Nun wurden 1.000 €/Monat vereinbart.

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 25.6.2020 wurde nach dem Anstieg des Verrechnungskontos im Jahr 2013 eine Vereinbarung über den Kontokorrentrahmen und einer fremdüblichen Verzinsung getroffen. Die vorgelegte Vereinbarung ist nicht datiert, enthält keine Ausführungen zur geplanten Rückzahlung und auch keinen Kontokorrentrahmen. Allerdings wird auf eine bisherige mündliche Vereinbarung verwiesen. Wann wurde die schriftliche Vereinbarung abgeschlossen?

Genau weiß ich es nicht mehr. Ich vermute vor 6 - 7 Jahren, sprich 2013 - 2014.

Welche Rückzahlungsmodalitäten wurden vereinbart?

Wurden keine vereinbart. Ich ging immer davon aus, die Gelder aus meinen Geschäftstätigkeiten zurückzahlen zu können.

Wie hoch war der Kontokorrentrahmen?

Keine Vereinbarung. Geld wurde genommen, solange es verfügbar war.

Gab es weitere mündliche Vereinbarungen im Zusammenhang mit dem Darlehen?

Es gab keine weiteren mündlichen Vereinbarungen.

Bis Juni 2015 waren Sie Geschäftsführer der GmbH. In der Vorhaltsbeantwortung vom 25.6.2020 wurde darauf verwiesen, dass Ihre Beteiligung jährlich bewertet wurde. Die Bewertung sei anhand der Realwerte der Liegenschaften und des Fuhrparks der GmbH erfolgt. Bei den Liegenschaften seien Vergleichswerte von benachbarten Grundstücken herangezogen. Gibt es zu diesen Bewertungen noch Unterlagen? Wurde die Beteiligung jeweils mit einem konkreten Wert bewertet?

Ich bewertete dies immer nur für mich in Gedanken (rentiert es sich noch?).

Konkrete Bewertungen gab es nicht. Offiziell gibt es keine Unterlagen zu Bewertungen.

Ich stellte nur in Gedanken Überschlagsrechnungen an.

Rückblickend gestehe ich, dass manche Werte zu hoch bewertet wurden, aber damals schien es mir korrekt.

Aus den Bilanzen 2013 und 2014 ist ersichtlich, dass die GmbH thesaurierte Gewinne iHv ca. € 540.000,- (2013) bzw. ca. € 250.000,- (2014) angesammelt hatte. Gab es zur damaligen Zeit Überlegungen einen Ausschüttungsbeschluss zu fassen?

Damals hatte ich die Spielsucht nicht öffentlich gemacht, da mein Bruder und mein Vater nichts davon erfahren sollten. Es gab daher keine Pläne einen Ausschüttungsbeschluss zu fassen oder dies im Unternehmen anzusprechen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 25.6.2020 wurde ebenfalls ausgeführt, dass die Bonität durch den Mitbesitz am Unternehmen (49% Gesellschaftsanteile) des Schuldners gegeben war. Gleichzeitig wird ausgeführt, dass die Wohnung in G. quasi vollständig belastet wäre und damit aus Sicht der GmbH keine Sicherheit bieten konnte. Der Gesellschaftsanteil war somit Ihr einzig nennenswertes und verwertbares Vermögen.

Warum haben Sie im Juni 2015 diesen (Ihren werthaltigen) Anteil (49%) an der GmbH „unentgeltlich“ an Ihren Bruder E.L. abgetreten?

Ich machte mir Sorgen um das Unternehmen. Ich hatte die Befürchtung, dass mein Bruder aussteigt und das Unternehmen nicht weiterführt. Ich wollte, dass das Unternehmen weitergeführt wird, daher schenkte ich meinem Bruder die 49% Gesellschaftsanteile. Um das Unternehmen zu retten.

Gab es neben dem Abtretungsvertrag noch weitere mündliche oder schriftliche Vereinbarung mit Ihrem Bruder?

Nein, nichts. Mir ging es nur um die Weiterführung des Unternehmens.

Der Gesellschafterzuschuss meines Bruder iHv. 500.000 € wurde nicht thematisiert.

Gab es auch Verhandlungen über einen Verkauf der Anteile mit Ihrem Bruder oder mit anderen Interessenten?

Nein, gab es nicht. Ich hätte nie was verkauft, da es ein Familienunternehmen ist und dies auch so bleiben soll.

Wurde im Rahmen der Abtretung auch die offene Verbindlichkeit gegenüber der GmbH thematisiert?

Nein wurde nicht thematisiert.

Haben Sie seit dem Ausscheiden aus der Gesellschaft im Jahr 2015 Rückzahlungen geleistet?

Nein, keine Mittel vorhanden. War bis dato kein Thema.

Seit Oktober 2017 sind Sie wieder nichtselbständig tätig (E.I.). Ihre Gattin Fr. L.Ch. arbeitet beim A. Wie hoch ist Ihr geschätztes Familieneinkommen?

Warum war es Ihnen nicht möglich, die Verbindlichkeiten gegenüber der GmbH zumindest in Raten ab 2018 beginnend zu begleichen?

2018 und 2019 jährlich ca. 40.000 € netto + Dienstwagen, derzeit jährlich ca. 50.000 € netto + Dienstwagen.

Wichtig ist mir vor allem, die Raten für die Wohnung in Graz zu begleichen, da diese für meine Familie essenziell ist. Diese wurden seit 2017 nie mehr ausgesetzt oder ähnliches.

Bis zur Betriebsprüfung (erg. hatte ich) keine Gedanken, die Verbindlichkeiten gegenüber der GmbH zu begleichen.

Durch die Eröffnung des Verfahrens von der Finanzverwaltung und der inzwischen verbesserten finanziellen Situation besteht die Bereitschaft einer Abschlagszahlung.

Wie und wann (jährlich) wurde Ihre Zahlungsfähigkeit seitens der GmbH (E.L. ist kein GF mehr) überprüft?

Ich war als Geschäftsführer der GmbH gegenüber den Schuldnern sehr genau.

Die eigene Verbindlichkeit wurde von mir auf die lange Bank geschoben, weil ich davon überzeugt war, dies zurück zu zahlen. Eine Überprüfung der eigenen Bonität wurde nicht vorgenommen.

Gibt es inzwischen einen außergerichtlichen Vergleich mit der Gesellschaft? Wird über eine Quote von € 100.000 oder eine Quote des gesamten Forderungsbetrages iHv ca. € 772.000 verhandelt?

Kommuniziert wird über den Steuerberater. Zurzeit ist eine Quote von 100.000 € im Gespräch. Ich denke über eine Rate von 5.000 €/Jahr nach. Es gibt aber noch keine fixe Vereinbarung. Die 5.000 €/Jahr sind schaffbar, neben dem Wohnungskredit.“

In einer weiteren **Niederschrift vom 22.02.2021 (OZ. 29)** wurde der Alleingesellschafter der GmbH Herr E. L. jun. im Beisein der steuerlichen Vertretung einvernommen.

„Mit Abtretungsvertrag vom 10.10.2014 wurden Sie Gesellschafter der GmbH (51%).

Gleichzeitig wurden sie zum Geschäftsführer der GmbH bestellt und haben die Gesellschaft gemeinsam mit Ihrem Bruder Chr.L. vertreten.

Laut der ha. Informationen waren Sie zu diesem Zeitpunkt in Österreich nur beschränkt steuerpflichtig.

Wieso sind Sie trotzdem bei der GmbH sowohl als Gesellschafter als auch als Geschäftsführer eingestiegen?

Grundsätzlich habe ich mich von Österreich „verabschiedet“. Mein Vater wollte, dass mein Bruder das Unternehmen zur Gänze erhält. 2011 schenkte ich meine Anteile meinem Vater. 2014 kontaktierte mich mein Vater, dass die Geschäfte nicht gut laufen und er würde mir 51% der Anteile schenken wollen.

Gleichzeitig stieg ich auch kurzfristig als Geschäftsführer ein, es gab keine andere Option, da mein Vater das alles schnell erledigt haben wollte. Zusammenfassend auf Wunsch meines Vaters, da es ein Familienunternehmen ist.

Kurz nach dem Einstieg 2014 bei der Bf. Transport GmbH haben Sie einen Gesellschafterzuschuss i.H.v. € 500.000 geleistet. Erläutern Sie den Grund für einen Zuschuss in dieser Höhe.

Um die finanzielle Situation der Firma zu stärken. Es war keine Bedingung meines Vaters, es wurde von mir aus gehandelt. Mit meinem Bruder habe ich das nicht abgesprochen.

Wurde dieser Gesellschafterzuschuss durch die Generalversammlung beschlossen?

Nein, es wurde rein von mir beschlossen.

Warum erfolgte ein Gesellschafterzuschuss nur von Ihrer Seite und nicht von allen Gesellschaftern?

Zu dem Zeitpunkt war es kein Thema, dass mein Bruder auch Gelder zuschießt.

Waren die finanziellen Schwierigkeiten von Hr. Chr.L. schon zu diesem Zeitpunkt bekannt?

Für mich ist erst bei der Diskussion über die Rückzahlungen der Darlehen bzw. des Verrechnungskontos bekannt geworden, dass mein Bruder finanzielle Schwierigkeiten hat. Erst bei Bilanzabschluss 2014.

Warum wurden Ihrerseits nicht mehr Gesellschafterrechte (Stimmrecht, Gewinnbezugsrecht, Bezugsrecht bei Kapitalerhöhungen etc.) eingefordert?

Nein, da ich bereits 51% der Anteile hielt.

Im Rahmen der Betriebsprüfung bei der GmbH und in weiterer Folge auch im Beschwerdeverfahren wurde vorgebracht, dass Herr Chr.L. spielsüchtig sei. Wann haben Sie von der möglichen Spielsucht Ihres Bruders erstmals erfahren?

Erstmals erfahren habe ich davon nach seiner Entlassung, da ich ihn zur Rede stellte. 2013 wusste ich nicht, wofür diese Kredite bzw. Entnahmen verwendet worden sind.

Mein Bruder wurde entlassen, weil der Verdacht da war, dass er Entnahmen ohne mein Wissen

tätigte. Daraufhin leitete ich die fristlose Entlassung ein. Gerüchte über eine Spielsucht gab es bereits vorher.

Wann ist Ihnen aufgefallen, dass Ihr Bruder hohe Entnahmen aus der GmbH getätigt hat? Wurde das Verrechnungskonto, also die hohe Forderung der GmbH gegenüber Hr. Chr.L. im Zuge der Bilanzbesprechungen thematisiert?

Aufgefallen ist es mir nach der Schenkung und im Zuge der Bilanzbesprechungen.

Mit Oktober 2014 wurden Sie als zusätzlicher Geschäftsführer und Hr. W.Z. als Prokurist bestellt. Die Geschäftsführung wurde auf „gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder einem Prokuristen“ geändert“. Warum wurden, trotz angesprochener Spielsucht, sämtliche Befugnisse von Hrn. Chr.L. nicht mit sofortiger Wirkung eingeschränkt bzw. aufgehoben?

Hr. Z. war damals der operative Leiter und eine Vertrauensperson meinerseits, daher wurde er zum Prokuristen ernannt. Die Bestellung des Prokuristen war auch eine Art Absicherung, da ich ja im Ausland lebe und wenig Kontrolle vor Ort hatte.

Ergänzung Mag. F.K.: Hr. Z. konnte die Spielsucht nicht erkennen, da er für das operative zuständig war und nicht für das finanzielle. Dieses war ja Herrn Chr.L. unterlegen.

Herr Z. hatte keinen Einblick in die Kontobuchungen. Herr Z. konnte das Verrechnungskonto nicht sehen.

Welche Maßnahmen wurden im Rahmen der Bilanzerstellung 2014 gesetzt um zu überprüfen, ob die Forderung der GmbH an Ihren Bruder noch werthaltig ist?

Mein Bruder wurde dazu befragt.

Wurden Maßnahmen gesetzt (Zahlungsaufforderungen, Mahnungen, Androhung einer Klage, etc.) um die Forderung einbringlich zu machen? Wenn ja, wann? Nachweise? Wenn nein, warum nicht?

Selbstverständlich wurden Überlegungen gemacht. Mein Bruder sagte mir, dass er mittellos ist und unter extremer Spielsucht leidet. Maßnahmen gegen meinen Bruder wurden nicht gesetzt. Ich glaube ihm, dass er mittellos ist. Während der Jahre fragte ich jedoch ständig telefonisch an, wie seine Situation sei.

Mein Bruder hat mir die Bestätigungen für das Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe gezeigt.

Warum wurde Ihr Bruder als Geschäftsführer im Juni 2015 fristlos entlassen?

Hauptgrund waren die Entnahmen aus der GmbH ohne mein Wissen. Ohne Zustimmung der Gesellschafter.

Warum haben Sie Ihre Tätigkeit als Geschäftsführer im Mai 2015 bereits wieder beendet?

Weil es keinen Sinn machte, weil ich mich im Ausland befand und andere Unternehmen führe. Ich habe daher meine Geschäftsführung eingestellt. Meine Beendigung der Geschäftsführertätigkeit hat keinen zeitlichen Zusammenhang mit der fristlosen Entlassung meines Bruders.

Im Juni 2015 hat Ihnen Ihr Bruder seinen 49%-Gesellschaftsanteil unentgeltlich übertragen, damit wurden Sie zum Alleingesellschafter. Warum kam es zu dieser Abtretung?

Mein Bruder hat sie mir angeboten. Ich sollte seine Anteile übernehmen. Er wollte sie mir schenken. Einen sonstigen Hintergrund gab es nicht.

Gab es neben dem Abtretungsvertrag noch weitere mündliche oder schriftliche Vereinbarungen mit Ihrem Bruder?

Nein.

Wurde im Rahmen der Abtretung auch die offene Verbindlichkeit gegenüber der GmbH thematisiert?

Zu diesem Zeitpunkt nicht. Danach versuchte ich jedoch, die Gelder einzutreiben. Dies gelang auf Grund der Vermögenslosigkeit meines Bruders nicht. Zu dem Versuch, das Geld einzutreiben, gibt es keine Unterlagen. Das waren Gespräche zwischen ihm und mir. Er hätte sonst den Privatkonkurs anmelden müssen. Wenn es sich nicht um meinen Bruder gehandelt hätte, hätte ich versucht eine Quote zu verhandeln, wenn die ganze Forderung nicht realistisch wäre. Mein Verhalten war absolut fremdüblich.

Waren Sie nicht verwundert, dass Ihnen Ihr Bruder trotz seiner finanziellen Probleme den Anteil an der Gesellschaft „schenkt“?

Es war der Wunsch meines Bruders und dem bin ich nachgekommen. Ich hatte auch wenig Zeit für dieses Unternehmen. Ich habe die damalige Schenkung meines Vaters und meines Bruders einfach akzeptiert.

Spätestens nach der „unentgeltlichen“ Übertragung der Beteiligung war es aus Sicht der Gesellschaft äußerst unwahrscheinlich, dass der Schuldner seine Verbindlichkeit noch begleichen wird können. Welche Maßnahmen wurden in weiterer Folge gesetzt um die Einbringlichkeit der Forderung zu sichern bzw. voranzutreiben?

Das war mir bei der Übertragung nicht bewusst. Es gab zu diesem Zeitpunkt keine Bewertung, auch nicht bei der Schenkung der Anteile meines Vaters.

In der Bilanz 2015 wurde die Forderung der GmbH gegenüber Chr.L. um € 172.492,05 abgewertet. Aus welchen Überlegungen erfolgte die Abwertung und warum genau in dieser Höhe? Mit der Abtretung des Anteils und der Entlassung war Hr. Chr.L. „quasi“ vermögenslos - warum erfolgte dennoch lediglich eine Wertberichtigung iHv. 172.492,05 und nicht der gesamte Forderungsbetrag?

Das weiß ich nicht mehr. Es gab eine Bilanzbesprechung. Die Steuerberatung M. sagte, man muss die finanzielle Situation des Unternehmens darstellen. Zu diesem Zeitpunkt war noch nicht genau geklärt, wieviel einbringlich ist und wieviel nicht. Mein Bruder war bereits mittellos, er bezog nur Arbeitslosengeld und Notstandshilfe.

Warum erfolgte die Berichtigung um nur knapp € 200.000, obwohl ihr Bruder bereits mittellos war?

Ich wollte auch nicht aufgeben und versuchte weiterhin, die Forderung einzubringen. Ich wollte das nicht zur Gänze ausbuchen. Wie der Betrag genau ermittelt wurde, weiß ich nicht mehr. Es war bilanztechnisch notwendig und Gespräche darüber mit meinem Bruder gab es nicht. Ergänzung Mag. K. (StB): Die Wertberichtigung wurde nicht steuerlich angesetzt, um das Unternehmen vor eventuellen finanzstrafrechtlichen Problemen zu schützen.

Wie wurden in den Folgejahren die jeweiligen Wertberichtigungen ermittelt - welche genauen Gründe können Sie für die geänderten Verhältnisse angeben, die zu den jeweiligen Abschreibungen der Höhe nach geführt haben?

2016 und 2017 wurden weitere Berichtigungen getätigt. 2016 war mein Bruder arbeitslos (Notstandshilfe), darum haben wir weiterhin abgewertet. Die genaue Höhe weiß ich nicht mehr. Es wurde über eine Quote gesprochen, mit Hilfe des Steuerberaters. Wir unterhielten uns öfters, jedoch wurde nie etwas schriftlich festgehalten. Mein Bruder wurde über die Forderungsabschreibung nicht informiert.

Gibt es inzwischen einen außergerichtlichen Vergleich zwischen der Gesellschaft und Herrn Chr.L.?

Aktuell steht in der Buchhaltung eine offene Forderung von € 100.000,00 gegenüber meinem Bruder. Wir haben das besprochen, dass er das bezahlt. Schriftlich gibt es keine Vereinbarung. Die Laufzeit bzw. die Ratenhöhe wurde noch nicht festgelegt. Für mich ist das akzeptabel. Jetzt steht mein Bruder finanziell noch immer schlecht da. Er hat jedoch wieder einen neuen Job in G. Daher gehen wir davon aus, dass die Quote auch einbringlich ist. Sobald er Geld zu Verfügung hat, muss er der GmbH die € 100.000 zahlen.

Ergänzung M.J. (FAÖ): Wissen Sie wie hoch die Einkünfte Ihres Bruders jetzt sind?

Wenn ich ihm glauben kann, arbeitet er jetzt in einer Spedition. Er verdient laut seinen Angaben ca. 2.000 € - 2.500 €.

Ist es in Zukunft absehbar, dass ihr Bruder wieder ins Unternehmen einsteigt?

Aus meiner Sicht nicht.“

Mit **Schreiben vom 10.11.2020** (OZ. 27) wurde die Bf. aufgefordert, ihre Beschwerde vom 18.09.2020 in folgenden Punkten zu ergänzen:

„Um Vorlage folgender Unterlagen wird ersucht:

- Vertrag über die Abtretung der Gesellschaftsanteile (26%) von E.L. jun. an E.L. sen. aus dem Jahr 2011.*
- Vertrag über die Abtretung der Gesellschaftsanteile (51%) von E.L. sen. an E.L. jun. aus dem Jahr 2014.*
- Geschäftsführervertrag mit Herrn E.L. jun.*
- Allfälliger Gesellschafterbeschluss zum Gesellschafterzuschuss iHv € 500.000 von E.L. jun. im Jahr 2014*
- In der Vorhaltsbeantwortung vom 25.6.2020 wurde darauf verwiesen, dass der Wert der Beteiligung von Chr.L. (49%) jährlich bewertet wurde. Die Bewertung sei anhand der Realwerte der Liegenschaften und des Fuhrparks der GmbH erfolgt. Bei den Liegenschaften seien Vergleichswerte von benachbarten Grundstücken herangezogen. Um Vorlage aller Unterlagen iZm der Bewertung (gesammelte Vergleichswerte, Unternehmensbewertungen, etc.) wird ersucht. Wurde die Beteiligung jeweils mit einem konkreten Wert bewertet? Wenn ja, sind alle für die Bewertung verwendeten Unterlagen und Daten vorzulegen.*
- In der Vorhaltsbeantwortung vom 25.6.2020 wird ebenfalls ausgeführt, dass iZm der ab 2015 erfolgten Forderungswertberichtigung eine jährliche Bewertung der Vermögenslage von Hrn. Chr.L. stattgefunden hätte. Um Vorlage sämtlicher dazu gesammelter Unterlagen (Schriftverkehr, Vermögensverzeichnisse, etc.) für die Jahre 2015 - 2017 wird ersucht.*
- Wurden jemals konkrete Einbringungsmaßnahmen gesetzt (Mahnungen, Klagsandrohungen, etc.)? Wenn ja, wird um Vorlage der entsprechenden Schreiben/Schriftsätze ersucht.“*

Per **E-Mail vom 11.02.2021** (OZ. 28) überreichte die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung folgende Vorhaltsbeantwortung:

„ ...

namens und im Auftrag unserer Mandantin dürfen wir Ihnen in Beantwortung Ihres Ersuchens um Ergänzung (siehe bitte beigeschlossen), wunschgemäß nunmehr vor einer eventuellen persönlichen Befragung von E.L. jun., beigeschlossene Unterlagen übermitteln und in der Reihenfolge Ihrer angeführten Punkte wie folgt mitteilen:

- Notariatsakt 24.10.2011 über die schenkungsweise Abtretung der Geschäftsanteile (26%) liegt bei*

- *Notariatsakt 10.10.2014 über die schenkungsweise Abtretung der Geschäftsanteile (51%) liegt bei*
- *ein schriftlich gefasster Geschäftsführervertrag liegt uns nicht vor*
- *ein schriftlich gefasster Gesellschafterbeschluss über den Gesellschafterzuschuss in Höhe von TEUR 500 aus dem Jahr 2014 liegt uns nicht vor*
- *die alljährliche Bewertung der Realwerte der Liegenschaften und des Fuhrparks des Unternehmens wurde seitens der Gesellschafter bzw. der Geschäftsführung intern vorgenommen - Berechnungsgrundlagen hierzu liegen uns nicht vor*
- *lt. unserem Wissen wurde die Vermögenslage des Chr.L. nach seiner Entlassung periodisch unternehmensseitig hinterfragt*
- *lt. unserem Wissen wurden aufgrund der Vermögenslosigkeit und um unnötige zusätzliche Kosten zu vermeiden, keine Klagsandrohungen vorgenommen - dem abgabenbehördlichen Prüfungsorgan wurden zur Bestätigung der Vermögenslosigkeit des Chr.L. die mangelnden Einkommensverhältnisse durch Übermittlung einer Dokumentation der Arbeitslosenunterstützungszahlungen nachgewiesen*
- *...*

Mit **weiterem Vorhalt vom 15.04.2021** (OZ. 30) - nach Ergehen des aufhebenden Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichts RV/2100924/2020 vom 09.04.2021 - wurde die Bf. um Ergänzung und Nachweis der Zuwendungen an den Gesellschafter Chr.L. ersucht. Wörtlich wurde dabei Folgendes ausgeführt:

„ ...

Im Erkenntnis BFG RV/2100924/2020 vom 9.4.2021 wurde die Frage des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung mit 12/2015 verneint. Wie bereits angekündigt, geht die Finanzverwaltung davon aus, dass jedenfalls ab dem Zeitpunkt nicht gegebener Bonität des Chr.L. jede weitere, am Verrechnungskonto erfasste Zuwendung an Hrn. Chr.L. eine verdeckte Ausschüttung gem. § 8 Abs. 2 KStG darstellt.

Die Schätzung der Bonität jeweils zum 31.12. ermittelt sich folgend:

Aktiva	2011	2012	2013	2014	2015
Immat. Verm.	0,00	0,00	0,00	5.426,00	3.255,60
Sachanl.	647.258,35	666.469,26	666.363,40	522.095,67	402.750,73
Finanzanl	24.265,46	24.265,46	24.265,46	24.265,46	24.265,46
AV	671.523,81	690.734,72	690.628,86	551.787,13	430.271,79
Vorräte	27.862,89	30.573,65	28.100,36	22.426,40	18.979,53
Lieferford.	799.692,72	253.182,93	255.277,63	278.636,83	256.709,71
Verr. Kto C.	78.269,96	82.665,52	291.010,22	604.785,87	600.000,00
I					
Ford Verb. (lf)	23.581,13	29.309,41	237.213,47	4.285,67	0,00
so Ford	12.775,26	39.468,75	64.102,17	49.495,08	26.246,47
Kassa/Bank	787.658,12	914.069,33	831.754,61	545.436,55	-141.441,59
UV	1.729.840,08	1.349.269,59	1.707.458,46	1.505.066,40	760.494,12
ARA	44,40	47,13	48,12	290,61	7.946,55
Aktiva	2.401.408,29	2.040.051,44	2.398.135,44	2.057.144,14	1.198.712,46

Passiva	2011	2012	2013	2014	2015
EK	1.199.254,16	904.341,15	782.249,06	1.000.728,47	725.149,23
unv. RL	20.506,30	20.449,61	16.692,94	3.560,97	3.560,97
RSt (kf)	219.790,00	57.100,00	61.800,00	57.000,00	51.000,00
RSt (kf)	67.800,00	66.800,00	69.600,00	66.000,00	91.500,00
Bank (lf)	601.548,04	689.397,53	1.044.925,90	784.535,42	61.479,45
Lieferverb.	170.284,60	125.906,75	312.692,03	64.091,26	99.367,48
Verb. verbund	0,00	0,00	0,00	0,00	-8.989,27
Unt (lf)					
so Verb	122.225,19	176.056,40	107.675,51	81.228,02	175.644,60
PRA	0,00	0,00	2.500,00	0,00	0,00
Passiva	2.401.408,29	2.040.051,44	2.398.135,44	2.057.144,14	1.198.712,46

Außer seiner Stammeinlage hat Hr. Chr.L. 2012ff kein weiteres Vermögen oder pfändbare Einkünfte besessen.

Setzt man das anteilige Eigenkapital des Chr.L. im Verhältnis zur Forderung der Gesellschaft gegen ihn, ergibt sich folgendes Bild:

per 31.12.	2011	2012	2013	2014
EK	1.199.254,16	904.341,15	782.249,06	1.000.728,47
davon 49%	587.634,54	443.127,16	383.302,04	490.356,95
Verrechnung	78.269,96	82.665,52	291.010,22	604.785,87
Unterdeckung				114.428,92

Gem. Rz 146 KFS/BW 1 ist bei kleinen und mittelgroßen Unternehmen jedenfalls ein angemessener Unternehmerlohn anzusetzen (bisher nicht berücksichtigt für E.L. - 2014). Folglich ist die Bonität des Hrn. Chr.L. schon im Laufe des Jahres 2014 nicht mehr gegeben.

Sie werden daher aufgefordert

1) das „Verrechnungskonto Kto. 2004 – Chr.L. “ für das Jahr 2014, aus dem die Einzelbuchungen ersichtlich sind, vorzulegen

2) die Bonität des Chr.L. mittels Gutachten (KFS/BW 1) nachzuweisen.

...“

In ihrer **Vorhaltsbeantwortung vom 05.05.2021** (OZ. 31) führte die steuerliche Vertretung namens der Bf. Folgendes aus:

„ ...

Zu 1) - Vorlage des Verrechnungskontos Chr.L. für das Jahr 2014 - für diesen Zeitraum liegt uns kein gültiger Prüfungsauftrag vor - wir dürfen aber gerne darauf hinweisen, dass im Rahmen der abgeschlossenen Betriebsprüfung sämtliche Unterlagen (u.a. auch diesen Zeitraum betreffend) bereits übergeben wurden.

Zu 2) - Ermittlung der Bonität des Chr.L. - diesbezüglich dürfen wir mitteilen, dass uns eine Berechnung nicht möglich ist, weil wir nicht über die notwendigen persönlichen Unterlagen von

Chr.L. und nicht der steuerliche Vertreter von C. L. sind.

...“

Mit einem weiteren **Ergänzungsersuchen vom 07.06.2021** (OZ. 32) wurde die Bf. um Nachweis der am Verrechnungskonto des Gesellschafters Chr.L. erfassten Geschäftsfälle/Buchungen für das Jahr 2014 ersucht. Wörtlich wie hierzu Folgendes ausgeführt:

„...“

Entgegen Ihren Ausführungen unter „Zu 1)“ in der Beantwortung (5. Mai 2021) des Auskunftersuchens vom 15.4.2021 wurden die ersuchten Unterlagen betreffend das Verrechnungskonto des Chr.L. für das Jahr 2014 im Zug der durchgeführten Betriebsprüfung für die Jahre 2015ff nicht vorgelegt.

Auch kann ihren Ausführungen bezüglich eines „fehlenden Prüfungsauftrages für diesen Zeitraum“ im Rahmen eines Auskunftersuchens nicht gefolgt werden.

Sie werden daher abermals ersucht, das Verrechnungskonto 2014 betreffend Hrn. Chr.L. innerhalb oben angeführter Frist derart zu übermitteln, dass sämtliche Einzelbuchungen ersichtlich sind.

Gleichzeitig werden Sie darauf hingewiesen, dass bei nicht fristgerechter Vorlage eine Schätzung der Entwicklung „Anstieg Verrechnungskonto im Verhältnis zur Bonität“ wie folgend dargestellt durchgeführt wird:

Entwicklung Verrechnungskonto Chr.L. 2014:

AB 2014: 291.010,22

EB 2014: 604.785,87

Steigerung 2014: 313.775,65, monatliche Steigerung geschätzt: 26.148

Wie im Schreiben vom 15.4.2021 ausführlich dargestellt, ist mit Ende 2014 eine mangelnde Bonität bei Hrn. Chr.L. iHv. € 114.429 gegeben. Damit ergibt sich unter Berücksichtigung der geschätzten Steigerung des Verrechnungskontos für jede weitere Entnahme mit August 2014 eine verdeckte Ausschüttung gem. § 8 KStG.“

Mit **E-Mail vom 21.6.2021** (Vorhaltsbeantwortung) führte die steuerliche Vertretung namens der Bf. Folgendes aus:

„ ...“

namens und im Auftrag unserer Mandantin L. GmbH übermitteln wir Ihnen in Beantwortung Ihres Ersuchens um Auskunft vom 7.6.2021 im Sinne des § 143 BAO beigeschlossenes Verrechnungskonto des Jahres 2014 zur vertraulichen Verwendung.

Zur Anmerkung im Ergänzungsersuchen, dass die Abgabenverwaltung mit Ende 2014 eine mangelnde Bonität des Chr.L. zu erkennen glaubt, können wir nicht Stellung beziehen, weil eine derartige Beurteilung die damaligen Vermögensverhältnisse des Chr.L. berücksichtigen müsste,

über dessen Inhalt uns keine detaillierten Informationen vorliegen.

...

Eine Abschrift des Verrechnungskontos 2014 aus der Finanzbuchhaltung wurde angeschlossen.

Das Verrechnungskonto hat folgendes Aussehen:

2014		Verr. Kto C. L. [REDACTED]		vorl. Ausdr. Konto Nr: 2004			
Datum	Beleg	Gegkto	Text	USt	Soll	Haben	BK
			Kontostand alt	EUR	0,00	0,00	
01.01.14	EB	9800	EB Verrkto C. L. [REDACTED]		282.665,52		EB
01.01.14		9800	Eröffnungsbilanz		8.344,70		EB
30.10.14	201	2810	Einzahlung C. L. [REDACTED]			260.000,00	RB
15.12.14		2700	Auszahlung L. [REDACTED] lt. Kreditvertrag		560.000,00		KA
31.12.14	15	7700	Li- [REDACTED] 4, Vers.		1.216,44		UB
31.12.14	16	7271	Treibst. Privatverbr. Li- [REDACTED] 4	V20	1.500,00		UB
31.12.14	122	8070	2,5 % Verzinsung v. Durchschnitt		11.059,21		UB
			Kontostand neu	EUR	864.785,87	260.000,00	
RZLBIL (c) RZL			Saldo neu	EUR	604.785,87		

In den nunmehr **angefochtenen Haftungsbescheiden für die Zeiträume 1-12/2014 und 1-12/2015** wurde die Bf. für Kapitalertragsteuerbeträge in Höhe von 188.913,90 € und 60.700,20 € als Haftungspflichtige in Anspruch genommen.

In seiner Begründung führt das Finanzamt Folgendes aus:

„Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe erfolgen, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Herr Chr.L. hatte im Zeitraum 1 - 12/2014 die Funktionen eines Gesellschafters (49%) und Geschäftsführers bei der L. GmbH inne. In diesem Zeitraum hat sich das Verrechnungskonto 2004 Chr.L." folgend entwickelt:

Datum	Text	Soll	Haben	Saldo
01.01.2014	EB VerrKto C. L. [REDACTED]	282.665,52		282.665,52
01.01.2014	EB	8.344,70		291.010,22
30.10.2014	Einzahlung C. L. [REDACTED]		260.000,00	31.010,22
15.12.2014	Auszahlung C. L. [REDACTED]	560.000,00		591.010,22
31.12.2014	PA PKW Versicherung	1.216,44		592.226,66
31.12.2014	PA PKW Verbrauch	1.500,00		593.726,66
31.12.2014	2,5% Zinsen v. Durchschnitt	11.059,21		604.785,87

Datum	Text	Soll	Haben	Saldo	Korrektur
01.01.2015	EB C. L.	591.010,22		591.010,22	
01.01.2015	Eröffnungsbilanz	13.775,65		604.785,87	31.010,22
02.01.2015	Darlehen C. L.	500,00		605.285,87	31.510,22
01.05.2015	Darlehen C. L.	105.630,00		710.915,87	137.140,22
04.05.2015	Darlehen C. L.	5.400,00		716.315,87	142.540,22
06.05.2015	Darlehen C. L.	6.200,00		722.515,87	148.740,22
08.05.2015	Darlehen C. L.	4.200,00		726.715,87	152.940,22
11.05.2015	Darlehen C. L.	4.400,00		731.115,87	157.340,22
18.05.2015	Darlehen C. L.	5.700,00		736.815,87	163.040,22
26.05.2015	Darlehen C. L.	3.000,00		739.815,87	166.040,22
27.05.2015	Darlehen C. L.	6.200,00		746.015,87	172.240,22
29.05.2015	Darlehen C. L.	4.200,00		750.215,87	176.440,22
02.06.2015	Darlehen C. L.	2.500,00		752.715,87	178.940,22
31.12.2015	4 Kfz-Vers.	2.022,75		754.738,62	180.962,97
31.12.2015	Treibstoff PA	750,00		755.488,62	181.712,97
31.12.2015	2,5 Verzinsung v. Durchschn.	17.003,43		772.492,05	

Entnimmt ein GmbH-Gesellschafter Geld oder Wirtschaftsgüter aus der Gesellschaft, ist dies dem Grunde nach aus gesellschaftsrechtlicher Sicht als rückzahlungspflichtiger Vorgang zu werten.

Erfolgt die Entnahme über das Verrechnungskonto des Gesellschafters, liegt eine Darlehensaufnahme vor, für die jene Maßstäbe anzulegen sind, die bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gelten.

Ob Geldentnahmen, die über ein Gesellschafter-Verrechnungskonto getätigt werden, als Darlehen oder als verdeckte Ausschüttungen zu qualifizieren sind, hängt letztlich davon ab, ob im Vermögen der Gesellschaft an die Stelle des überlassenen Betrages eine durchsetzbare, also werthaltige Forderung gegenüber dem Gesellschafter tritt (vgl. VwGH 28.4.2009, 2004/13/0059; 21.10.2015; 2011/13/0096).

Das Fehlen von Sicherheiten könne zwar auch nach der jüngeren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 des Gesellschafters vorliegen. Dazu bedürfe es aber einer Auseinandersetzung mit der behaupteten Bonität des Gesellschafters (vgl. VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003; VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177).

Im Rahmen des durchgeführten Ergänzungs- bzw. Vorhalteverfahrens wurde die Frage betreffend die Prüfung der Bonität des Hrn. Chr.L. der L. GmbH vorgehalten. Gleichzeitig wurde eine, durch die Verwaltung ermittelte Schätzung der Bonität übermittelt. Durch die steuerliche Vertretung der L. GmbH wurde lediglich festgestellt, dass eine Berechnung nicht möglich sei, weil keine persönlichen Unterlagen des Chr.L. verfügbar seien und Hr. Chr.L. auch nicht durch die Steuerberatungskanzlei der L. GmbH steuerlich vertreten würde.

Dem ist zu entgegen, dass die L. GmbH schon im Jahr 2014 verpflichtet gewesen wäre - zum Zeitpunkt der „Darlehenshingabe“ - Sicherheiten und Bonität des Chr.L. zu prüfen.

Zur Ermittlung der Bonität seitens der Verwaltung hat sich die L. GmbH nicht geäußert.

Da Hr. Chr.L. außer seiner Stammeinlage im Jahr 2014 kein weiteres Vermögen oder pfändbare Einkünfte besessen hat, lässt sich die Bonität folgend ermitteln:

Setzt man das anteilige Eigenkapital des Chr.L. im Verhältnis zur Forderung der Gesellschaft gegen ihn, ergibt sich folgendes Bild:

per 31.12.	2011	2012	2013	2014
EK	1.199.254,16	904.341,15	782.249,06	1.000.728,47
davon 49%	587.634,54	443.127,16	383.302,04	490.356,95
Verrechnung	78.269,96	82.665,52	291.010,22	604.785,87
Unterdeckung				114.428,92

Verfügt der Gesellschafter über keine ausreichende Bonität und werden der Gesellschaft auch keine ausreichenden Sicherheiten bereitgestellt, sodass es absehbar ist, dass der kreditierte Betrag (samt Zinsen) bis zum vereinbarten Ablauf der Kreditdauer nicht beglichen werden kann, ist von einer von vornherein uneinbringlichen Forderung und damit vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung iHd zugewendeten Betrages auszugehen (vgl. VwGH 17.12.2014, 2011/13/0115; VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177).

Vergleicht man die Entwicklung des Verrechnungskontos des Chr.L. mit dessen ermittelter Bonität, liegt in der Hingabe der € 560.000 im Jahr 2014 eine nicht fremdübliche Mittelüberlassung vor. Einer „fremden dritten Person“ würden bei mangelnder Bonität keine Mittel überlassen werden.

Ob damit der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung verwirklicht wurde hängt nun davon ab, ob sich aus den Umständen des Falles eine Vorteilsgewährungsabsicht der Gesellschaft bzw. der für sie im maßgeblichen Zeitpunkt handelnden, zur Vertretung berufenen Personen ableiten lässt (subjektives Element). Ist dies der Fall und wurden dennoch keine rechtzeitigen Maßnahmen zur Rückführung der kreditierten Beträge ergriffen, ist hierin eine verdeckte Ausschüttung iHd zu diesem Zeitpunkt aushaftenden Beträge zu erblicken.

Da Herr Chr.L. bis zur Anteilsabtretung 2015 selbst auch als Geschäftsführer in der L. GmbH fungierte, ist sein Verhalten der Gesellschaft zuzurechnen (vgl. 28.5.2015, Ro 2014/15/0046; VwGH 1.6.2017, Ra 2016/15/0059).

Die als verdeckte Ausschüttung zu qualifizierenden Beträge im Jahr 2014 ermitteln sich daher:

Auszahlung C. L.	€ 560.000,00	
PA PKW Versicherung	€ 1.216,44	
PA PKW Verbrauch	€ 1.500,00	
2,5% Zinsen v. Durchschnitt:	€ 4.025,26	(AB 291.010,22; EB 31.010,22; Ø 161.010,22)
	€ 566.741,70	

Die von der L. GmbH getragene Kapitalertragsteuer beträgt: € 188.913,90

Die als verdeckte Ausschüttung zu qualifizierenden Beträge im Jahr 2015 ermitteln sich daher:

Auszahlungen an C. L. 2015 lt. Verrechnungskonto	€ 147.930,-
PA PKW Versicherung	€ 2.022,75
PA PKW Verbrauch	€ 750,00
Saldo Verrechnungskonto	€ 31.010,22
2,5% Zinsen v. Durchschnitt: (AB 31.010,22; EB 0,-; Ø 15.505,11)	€ 387,63
	<u>€ 182.100,60</u>

Die von der L. GmbH getragene Kapitalertragsteuer beträgt: € 60.700,20

Die Geltendmachung der Haftung ist eine Ermessensentscheidung (§ 20 BAO). Sie erfolgt im Hinblick auf die Pflichtverletzung bei Einbehaltung und Abfuhr der gegenständlichen Kapitalertragsteuer(n) sowie im öffentlichen Interesse an der Durchsetzung und Einbringung der Abgabe(n). Der Ermessensausübung entgegenstehende Umstände oder überwiegende Billigkeitsgründe liegen nicht vor.“

In ihrer **Beschwerde vom 21. Juli 2021** (OZ. 3) wandte sich die Bf. gegen die oa. Haftungsbescheide, die vom Vorliegen verdeckter Ausschüttungen ausging und beantragte diese ersatzlos aufzuheben und führte u.a. aus:

„ ...

Die Finanzverwaltung behauptet in den Begründungen der beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheide zu Unrecht, es liege eine verdeckte Ausschüttung an Chr. L. vor und führt als Begründung an, dass der Gesellschafter in den Jahren 2014 und 2015 über keine ausreichende Bonität verfügte, wiewohl sich die Finanzverwaltung mit der Bonität des Gesellschafters teilweise nicht und teilweise unzureichend auseinandergesetzt hat.

Nach der ständigen VwGH-Rechtsprechung (VwGH 8.10.2020, Ra 2019/13/0075) bedarf es einer Prüfung, worin der dem Gesellschafter 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. Die Darlehensbeträge wurden unzweifelhaft zeitnah als durchsetzbare und werthaltige Forderung in den Büchern der Gesellschaft verbucht.

Auch ist es nach ständiger VwGH-Rechtsprechung unzulässig, aus dem eventuellen Fehlen von zusätzlichen Sicherheiten für sich allein den Schluss zu ziehen, dass die verbuchten Forderungen gegen den Gesellschafter ohne Wert seien. Das Fehlen von zusätzlichen Sicherheiten kann zwar die Annahme rechtfertigen, dass eine Rückzahlung der Forderung wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war; dies allerdings nur bei einer unzureichenden Bonität des Gesellschafters. Für eine solche Feststellung hätte es aber einer eingehenden

Auseinandersetzung mit der Bonität des Gesellschafters bedurft, die amtswegig unterblieben ist.

Bei der Beurteilung der Bonität eines Gesellschafters ist nämlich immer vom Zeitpunkt der Darlehensgewährung auszugehen. Verschlechtert sich die wirtschaftliche Situation des Schuldners erst in einem späteren Zeitpunkt, kann dies für sich allein nicht zu einer verdeckten Ausschüttung führen.

Maßgeblich ist u.a., ob aus den Umständen zu schließen ist, dass die kontokorrentmäßige Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlich aufrechten Verbindlichkeit des Gesellschafters entspricht. Solange dies der Fall ist, führt auch der spätere Wegfall des Rückzahlungswillens des Gesellschafters oder die Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage - für sich genommen, d.h. ohne ausdrücklichen oder stillschweigenden Verzicht der Gesellschaft auf die Durchsetzung der Forderung - nicht zur Annahme einer verdeckten Ausschüttung (siehe auch VwGH vom 24.9.2008, 2008/15/0110 und VwGH vom 4.3.2009, 2004/15/0135, 0136).

Die Finanzverwaltung hat in der Begründung ausgeführt, dass im Rahmen des durchgeführten Ergänzungs- bzw. Vorhalteverfahrens die Prüfung der Bonität des Chr. L. vorgehalten wurde und die steuerliche Vertretung der Gesellschaft „lediglich“ festgestellt hat, dass eine Berechnung nicht möglich sei, weil keine persönlichen Unterlagen Chr. L. vorliegen und Chr.L. auch persönlich nicht durch die Steuerberatungskanzlei vertreten wird. Diesem „lediglich“ der Finanzverwaltung muss ergänzend hinzugefügt werden, dass die steuerliche Vertretung der Gesellschaft und die Gesellschaft selbst weder über die persönlichen Unterlagen des Chr.L. noch über die Berechtigung eine Berechnung der persönlichen Bonität des Chr.L. vorzunehmen, verfügten. Die Finanzverwaltung hat entsprechend vorliegender Informationen keine weiteren Sachverhaltsermittlungen zur Beurteilung der Bonität des Chr.L. vorgenommen.

Den Ausführungen der Finanzverwaltung, die Gesellschaft hätte die Bonität des Chr.L. in den Zeitpunkten der Darlehenshingaben überprüfen müssen, wurde entsprochen, weil die Gesellschaftsanteile des Chr.L. an der Gesellschaft zu den Zeitpunkten der Darlehenshingaben 49% betrug und die Darlehensbeträge in Relation zum anteiligen Unternehmenswert werthaltige Forderungen der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter darstellten. Eine darüber hinaus gehende Prüfung erübrigte sich.

Die Finanzverwaltung führt in weiterer Folge aus, dass der Wert der Gesellschaft (49% des Chr.L.) lediglich im anteiligen buchmäßigen Eigenkapital des Unternehmens zu sehen wäre und erkennt dabei die Tatsache, dass Unternehmen nicht statisch auf Basis des letzten ausgewiesenen Eigenkapitals bewertet werden, sondern Methoden der Unternehmensbewertung ein Ertragswertverfahren vorsehen (siehe Fachgutachten der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer KFS/BW1), welches seitens der Finanzverwaltung nicht zur Anwendung gelangte und daher das Bewertungsverfahren der

Finanzverwaltung als unzulässig anzusehen ist. Die Anwendung eines tauglichen Ertragswertverfahrens, das die zukünftige Entwicklung des Unternehmens antizipiert, hätte zu einem weitaus höheren Unternehmenswert geführt, zumal das Unternehmen auch in den Folgejahren sehr positive Ergebnisse erwirtschaftet hat.

Die auf Basis des unzulässigen Bewertungsverfahrens seitens der Finanzverwaltung in weiterer Folge gemachten Ausführungen hinsichtlich Unterdeckung der im Vergleich zum anteiligen buchmäßigen Eigenkapital der Gesellschaft gehen damit als Begründung ins Leere.

Selbst im Falle einer positiven Würdigung des unzulässigen Bewertungsverfahrens ist nicht nachvollziehbar und unverständlich, warum die Finanzverwaltung zum Stichtag 31.12.2014 eine Unterdeckung der Verrechnungsforderung gegenüber Chr. L. im anteiligen buchmäßigen Eigenkapital in Höhe von EUR 114.428,92 selbst berechnet, aber als verdeckte Gewinnausschüttung für das Jahr 2014 EUR 566.741,70 in Ansatz bringt.

Aus unserer Sicht wäre eine verdeckte Ausschüttung (trotz Verbuchung des Rückforderungsanspruchs) wohl nur dann gegeben, wenn im Vermögen der GmbH keine durchsetzbare Forderung an die Stelle der ausgezahlten Beträge tritt. Im Hinblick auf die tatsächliche Aufnahme der Forderung in das Rechenwerk der GmbH wäre dies nur dann der Fall, wenn der empfangende Gesellschafter im Zeitpunkt des Geldflusses über keine hinreichende Bonität verfügt - diese hinreichende Bonität lag für den Gesellschafter Chr.L. unzweifelhaft im Wert seines Unternehmensanteiles.

Aufgrund der oben geschilderten Tatsachen liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht vor und wir ersuchen um positive Erledigung der Beschwerden. Wir stellen den Antrag, die berufungsgegenständlichen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

...“

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 14. Jänner 2022** (OZ. 4) wurde die Beschwerde abgewiesen und der angefochtene Bescheid vollinhaltlich bestätigt. In ihrer rechtlichen Würdigung führt sie Folgendes aus:

„ ...

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 (vgl. VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177).

In diesem Zusammenhang ist 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 (vgl. VwGH 28.4.2009, 2004/13/0059).

Besonderer Bedeutung kommen dabei der Ernstlichkeit der Rückzahlungsabsicht hinsichtlich der von der Gesellschaft empfangenen Beträge als auch der Bonität des Gesellschafters zu (vgl. mit

weiteren Nachweisen VwGH 6.7.2011, 2008/13/0005).

Um daher zu einer bilanzierungsfähigen, werthaltigen „durchsetzbaren Verbindlichkeit des Gesellschafters“ zu gelangen, obliegt es naturgemäß schon in einem ersten Schritt der Gesellschaft selbst die Ernstlichkeit der Rückzahlungsabsicht und insbesondere die Bonität des Gesellschafters (Darlehensempfängers) zu prüfen - spätestens bei Erreichen eines negativen Kapitalstandes.

Es erfordert auch die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes bei stetigem Anwachsen der Forderungen gegenüber einem Gesellschafter die Fähigkeit einer Begleichung zu überprüfen, wobei der Sorgfaltsmaßstab mit der Höhe der offenen Forderungen steigt.

Insofern gehen sämtliche Feststellungen des Bf. betreffend Möglichkeiten einer fremdüblichen Bonitätsprüfung beim Gesellschafter wie etwa nicht vorhandene persönliche Unterlagen des Chr.L., keine steuerliche Vertretung, keine Berechtigung für eine Berechnung der Bonität des Chr. L. ins Leere.

Es entspricht auch nicht den Tatsachen, dass sich die Finanzverwaltung laut Ausführungen der Bf. nicht mit der Bonität des Chr.L. befasst hat. Im Zuge der Einvernahme vom 28.12.2020, 10:00 Uhr, durchgeführt in der Dienststelle L., wurde Chr.L. u.a. auch über seine finanzielle Situation und Vermögenswerte ab dem Jahr 2012 ausführlich befragt. Der Niederschrift ist eindeutig zu entnehmen, dass Hr. Chr.L. neben dem Anteil an der Gesellschaft keine, die Bonität kräftigenden Vermögenswerte besessen hat.

Die, in der Beschwerde getroffene Feststellung „Die Darlehensbeträge wurden unzweifelhaft zeitnah als durchsetzbare und werthaltige Forderung in den Büchern der Gesellschaft verbucht.“, wurde lediglich durch einen nicht nachgewiesenen, rein behaupteten Unternehmenswert unterstrichen.

Ein tauglicher Nachweis mittels eines entsprechenden Gutachtens - wie vom Bf. angeführt z.B. Ertragswertverfahren - wurde trotz wiederholter Aufforderung durch das Finanzamt von der Bf. selbst nicht erbracht. Eine reine Behauptung ist jedoch noch weniger in der Lage, ein taugliches Mittel für eine Anteilsbewertung abzugeben. Schon im Zuge der Einvernahme des zu diesem Zeitpunkt verantwortlichen Gesellschaftergeschäftsführers Chr.L. wurden diesem folgende Fragen gestellt:

„Ihre Beteiligung wurde jährlich bewertet. Die Bewertung sei anhand der Realwerte der Liegenschaften und des Fuhrparks der GmbH erfolgt. Bei den Liegenschaften seien Vergleichswerte von benachbarten Grundstücken herangezogen worden. Gibt es zu diesen Bewertungen noch Unterlagen? Wurde die Beteiligung jeweils mit einem konkreten Wert bewertet?“

Hr. Chr.L. gab niederschriftlich bekannt:

„Ich bewertete dies immer nur für mich im Gedanken - rentiert es sich noch? Konkrete Bewertungen gab es nicht. Offiziell gibt es keine Unterlagen zu Bewertungen. Ich stellte nur im Gedanken Überschlagsrechnungen an. Rückblickend gestehe ich, dass manche Werte zu hoch bewertet wurden, aber damals schien es mir korrekt.“

Der Aussage, dass bei einer Unternehmensbewertung unter Anwendung eines

Ertragswertverfahrens und bei Berücksichtigung der positiven Ergebnisse in den Folgejahren ein weitaus höherer Unternehmenswert ermittelt worden wäre als jener im Verfahren, ist nicht zu folgen.

...

Wie sich den Bilanzen entnehmen lässt, fielen in den Jahren 2013-2015 bei sinkenden Umsätzen stark steigende Verluste an. 2016 stieg der Umsatz sprunghaft an, um dann weiter zu steigen. Die Kostenstruktur verlief uneinheitlich. Ab 2016 erzielte das Unternehmen Jahresüberschüsse, die in weiterer Folge aber wieder fallen.

Woraus sich diese Trendwende ab 2016 ergab, ist nicht ersichtlich. Eine Erkennbarkeit zum 31.12.2014 lässt sich daher nicht feststellen - eine Berücksichtigung der Ist-Zahlen ist nicht zulässig.

Die Wertermittlung unter Berücksichtigung des durch den Bf. geforderten Ertragswertverfahrens ergibt:

Ertragsschätzung

Der Zukunftserfolg ergibt sich bei dieser Schätzung aus dem durchschnittlichen Jahresüberschuss der Jahre 2011 bis 2014.

	2011	2012	2013	2014	Mittel
Jahresüberschuss	501.288,09	105.030,30	-125.848,76	-294.652,56	46.454,27

Diskontierungszins

...

Basiszins	1,593%
Marktrisikoprämie (MRP)	5,750%
Branchen-Betafaktor	1,143
KEST %	0,00%
Zinssatz Planungsperiode	8,200%

Zukunftserfolgswert

Aus dem geschätzten finanziellen Überschuss und dem Diskontierungszins ergibt sich folgender Zukunftserfolgswert:

per 31.12.2014	
Jahresüberschuss	46.454,27
i	8,2%
Zukunftserfolgswert	566.515,46

Liquidationswert:

...

Vereinfachend kann, sofern keine Hinweise auf stille Reserven oder Lasten vorliegen, der

Buchwert des Eigenkapitals als Liquidationswert angenommen werden (vgl. z.B. AFRAC 24 (2018) Rz. 14). Der Buchwert des Eigenkapitals beträgt zum 31.12.2014: 1.000.728,47 Euro.

Unternehmens- und Anteilswert

Da der Liquidationswert zum 31.12.2014 den Zukunftserfolgswert übersteigt, und keine Fortführungsverpflichtung besteht, stellt dieser den Mindestwert dar. Der Anteilswert des Chr.L. ergibt sich durch Multiplikation des Unternehmenswert mit dem Beteiligungsausmaß.

per 31.12.2014	
Zukunftserfolgswert	566.515,46
Eigenkapital	1.000.728,47
Unternehmenswert	1.000.728,47
davon 49%	490.356,95
Verrechnungskonto	604.785,87
Unterdeckung	114.428,92

Damit wurde schon im Rahmen der Bescheiderlassung den durch den Bf. als Mangel dargestellten Punkten, wie Bewertung des Unternehmens und amtswegige Bonitätsprüfung, entsprochen.

Der Bf. seinerseits bleibt iZm. einer Bewertung bei der allgemeinen, nicht näher erläuterten Formulierung „Unternehmenswert“.

Der Bf. zweifelt in eventu bei mangelnder Bonität die Höhe der verdeckten Ausschüttung für das Jahr 2014 an. Eine verdeckte Ausschüttung könnten seiner Meinung nach nur Vorteile darstellen, die ab Überschreiten der Bonität des Vorteilsempfängers diesem weiterhin zugeflossen wären.

...

Mit der Entnahme iHv € 560.000 am 15.12.2014 wird die Bonität des Gesellschafter-Geschäftsführers überstiegen. Ein sorgfältiger Geschäftsführer hätte eine Entnahme, die die Bonität des Schuldners übersteigt nicht mehr zugelassen. Insbesondere, da es keinerlei Sicherheiten für die aushaftende Darlehensforderung gab. Es erscheint daher stimmig, dass die Entnahme, mit der die Bonität überschritten wird, bereits zur Gänze als verdeckte Ausschüttung gewertet wird. Nach Überschreitung der Bonität führen alle weiteren Entnahmen in den Jahren 2014 + 2015 jedenfalls zu verdeckten Ausschüttungen.

Festzuhalten ist überdies, dass im gegenständlichen Fall seit 2015 noch keine Rückzahlungen des Chr.L. erfolgten. In der Einvernahme vom 28.12.2020 wurde dies auch mit den Worten: „Nein, keine Mittel vorhanden. War bis dato kein Thema“ festgehalten.

Zweifelt man, wie der Bf. ausführt, den Zeitpunkt 2014 der absehbaren Uneinbringlichkeit an, kommt es aber konsequenterweise nur zu einer zeitlichen Verschiebung einer verdeckten Ausschüttung in das Jahr 2015.

Die Bf. führt selbst aus „... diese hinreichende Bonität lag für den Gesellschafter Chr.L.

unzweifelhaft im Wert seines Unternehmensanteiles.“ Die Bf. selbst knüpft die Bonität und auch eine durchsetzbare Forderung im Vermögen der GmbH an den Wert des Unternehmensanteiles (S 4, letzter Absatz der Beschwerde).

Die mit Abtretungsvertrag vom 12.6.2015 (erg.: durchgeführte) unentgeltliche Übertragung des Unternehmensanteiles von Chr.L. an den Mehrheitsgesellschafter - seinen Bruder E.L. - führt daher dazu, dass spätestens ab diesem Zeitpunkt keine durchsetzbare Forderung im Vermögen der GmbH wegen absehbarer Uneinbringlichkeit besteht.

Ob damit der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung verwirklicht wurde, hängt nun davon ab, ob sich aus den Umständen des Falles eine Vorteilsgewährungsabsicht der Gesellschaft bzw. der für sie im maßgeblichen Zeitpunkt handelnden, zur Vertretung berufenen Personen ableiten lässt (subjektives Element). Ist dies der Fall, wussten die Geschäftsführer also von der bevorstehenden Anteilsschenkung und wurden dennoch keine rechtzeitigen Maßnahmen zur Rückführung der kreditierten Beträge ergriffen, ist hierin eine verdeckte Ausschüttung i.H.d. zu diesem Zeitpunkt aushaftenden und nicht bereits als laufende verdeckte Ausschüttungen beurteilten Beträge zu erblicken.

...

Für einen konkludenten Forderungsverzicht spricht zudem die Tatsache, dass Herr Chr.L. die von ihm gehaltenen, mit rd. 490 TEUR bewerteten Anteile an der GmbH unentgeltlich an seinem Bruder übertragen hat. Ebenso die Beteiligungsverhältnisse als solches, wenn bis zum 12.6.2015 Herr E.L. zu 51% bzw. Herr Chr.L. zu 49% an der Gesellschaft beteiligt waren, danach Herr E.L. zu 100% (zu verdeckten Ausschüttungen iZm von beherrschenden Gesellschaftern vorgenommenen bzw. gebilligten Handlungen (vgl. Kirchmayr in: Achatz/Kirchmayr, KStG § 8, Tz 320).

Schließlich indiziert der Umstand, dass die in den Unternehmensbilanzen der Folgejahre erfolgten Wertberichtigungen im Wege der MWR dem steuerlichen Ergebnis wieder hinzugerechnet wurden, dass offenbar auch seitens der steuerlichen Vertretung ab dem Zeitpunkt der Anteilsabtretung in der Forderung ein steuerlich zu bilanzierendes Wirtschaftsgut nicht mehr erblickt wurde.

Mit der unentgeltlichen Übertragung des Unternehmensanteiles haben beide Gesellschafter wissentlich einen Nachteil für die Gesellschaft in Kauf genommen.

...“

Mit **Schriftsatz vom 17. Februar 2022 (OZ. 6)** beantragte die Bf. die **Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht** und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung durch den gesamten Senat. Weitere Ausführungen wurden nicht erstattet.

Mit **Vorlagebericht vom 8. April 2022 (OZ. 35)** wurde die Beschwerde unter ausführlicher Sachverhaltsschilderung (Akteninhalt) von der belangten Behörde vorgelegt: Unter anderem führt dieser Folgendes aus:

„ ...

Im Rahmen der Übernahme der Beteiligung hat Herr E.L. einen Gesellschafterzuschuss iHv € 500.000 geleistet.

...

Der Stand des Verrechnungskontos des Gesellschafter-Geschäftsführers Chr.L. hat sich folgendermaßen entwickelt:

-	31.12.2012:	82.665,52
-	31.12.2013:	291.010,22
-	31.12.2014:	604.785,87
-	12.06.2015:	752.715,87
-	31.12.2015:	772.492,05

Das Verrechnungskonto wurde 2012 und 2013 mit 3% verzinst. Die Verzinsung wurde schriftlich zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer und der GmbH vereinbart (siehe undatierte Vereinbarung „Geldforderungen bzw. Geldverbindlichkeiten zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern“).

Für 2014 und 2015 gibt es keine schriftliche Vereinbarung zum Verrechnungskonto, für diese Jahre wurde jeweils eine Verzinsung von 2,5% vorgenommen.

Im Jahr 2014 ist der Stand des Verrechnungskontos kurzfristig auf € 31.010,22 gesunken (durch Umbuchung von einem Bankkonto der Gesellschaft), bevor zu einem späteren Zeitpunkt eine Entnahme von € 560.000 erfolgte. Im Jahr 2015 ist das Verrechnungskonto bis 02.06.2015 laufend durch die Entnahme kleinerer Geldbeträge angestiegen.

Mit Übergabevertrag vom 12.06.2015 hat Chr.L. seinen Anteil an der GmbH unentgeltlich an seinen Bruder E.L. übertragen. Mit Gesellschafterumlaufbeschluss vom 12.06.2015 hat der nunmehr alleinige Gesellschafter E.L. seinen Bruder Chr.L. als Geschäftsführer abberufen und Herrn M.P. als neuen Geschäftsführer bestellt.

Chr.L. hatte Einkünfte aus der Tätigkeit als Geschäftsführer iHv rd. € 28.500 (2013), € 31.900 (2014) und € 19.240 (2015) erzielt. Nach seiner Abberufung als Geschäftsführer am 12.06.2015 hat er Arbeitslosengeld und in weiterer Folge Notstandshilfe bezogen. Seit Oktober 2017 steht er wieder in einem Arbeitsverhältnis.

Abgesehen von der Beteiligung an der GmbH hatte Herr Chr.L. in den Jahren 2013, 2014 und 2015 kein nennenswertes Vermögen. Im August 2012 hat er gemeinsam mit seiner Gattin eine Wohnung in G. erworben, der Wohnungskauf wurde zu 100% fremdfinanziert und konnte die Wohnung daher auch keine Sicherheit für die Forderung der GmbH darstellen. (siehe niederschriftliche Befragung Chr.L. vom 28.12.2020).

Bis dato wurden seitens der Gesellschaft weder Maßnahmen zur Einbringung der aushaftenden Forderung gegenüber ihrem ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführer gesetzt, noch wären Rückzahlungsabsichten seitens des Schuldners erkennbar. Vielmehr erfolgten in den Gesellschaftsbilanzen der Jahre 2015 bis 2017 sukzessive Wertberichtigungen der Forderung (2015: 172.492,05 Euro; 2016: 300.000 Euro; 2017: 200.000 Euro) und stand diese zum

Abschlussstichtag 2017 mit einem Restbetrag von 100.000 Euro zu Buche. Die Wertberichtigungen wurden insofern steuerneutral behandelt, als sie im Wege der Mehr-Weniger-Rechnung dem steuerlichen Ergebnis wieder hinzugerechnet wurden.

Strittig ist, ob die Erhöhung des Verrechnungskontos von Herrn Chr.L. im Jahr 2014 bzw. 2015 (bis zu seinem Ausscheiden aus der GmbH) bereits im Zeitpunkt der jeweiligen Entnahme zu einer verdeckten Ausschüttung geführt hat, da keine ausreichende Bonität für eine Rückzahlung gegeben war.

Im Jahr 2015 ist darüber hinaus strittig, ob die unentgeltliche Übertragung des GmbH-Anteils zu einer verdeckten Ausschüttung in Höhe der Restforderung gegenüber Chr.L. führt. Von Seiten der Finanzverwaltung wird dies bejaht, da Chr.L. als Gesellschafter-Geschäftsführer sein verwertbares Vermögen verschenkt und damit die Begleichung seiner Verbindlichkeit gegenüber der GmbH bewusst unmöglich gemacht hat.

...

Stellungnahme:

...

Verfügt der Gesellschafter über keine ausreichende Bonität und werden der Gesellschaft auch keine ausreichenden Sicherheiten bereitgestellt, sodass es absehbar ist, dass der kreditierte Betrag (samt Zinsen) bis zum vereinbarten Ablauf der Kreditdauer nicht beglichen werden kann, ist von einer von vornherein uneinbringlichen Forderung und damit vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung i.H.d. zugewendeten Betrages auszugehen (vgl. VwGH 17.12.2014, 2011/13/0115; VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177). Dabei ist bei der Beurteilung der Bonität auf den Zeitpunkt der Darlehensgewährung abzustellen (VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066; VwGH 24.9.2008, 2008/15/0110). Zu berücksichtigen sind idZ u.a. das laufende und zukünftige Einkommen des Gesellschafters (exklusive Einkommensbestandteile, die dem Grunde und der Höhe nach äußerst ungewiss sind), die Stabilität seines Einkommens sowie allenfalls vorhandene Ersparnisse; ggf. ist auch der Wert der Anteile an der darlehensgewährenden Gesellschaft zu berücksichtigen (vgl. VwGH 23.1.2019, Ra 2018/13/0007).

Aus seiner Geschäftsführertätigkeit hat Herr Chr.L. 2014 Gesamteinnahmen (inkl. Sachbezüge) von rd. € 48.000 erzielt, die monatlichen Einnahmen haben daher € 4.000 (brutto) betragen. An Sozialversicherungsbeiträgen sind 2014 rd. € 8.600 an Einkommensteuervorauszahlungen rd. € 6.500 sowie an bezahlten Sonderausgaben rd. € 1.800 angefallen. Außerdem betrug die monatliche Rate für das Darlehen iZm dem Wohnungskauf in G. € 2.000. Laut den vorliegenden Kontoauszügen erfolgte die Begleichung der monatlichen Rate im Jahr 2014 zur Gänze durch Herrn Chr.L., erst 2015 wurde die Ratenzahlung auf ihn und seine Gattin C.L. aufgeteilt. Bedenkt man zusätzlich seine Vorliebe für Sportwetten, so kann ausgeschlossen werden, dass eine Begleichung der Verbindlichkeit gegenüber der GmbH aus seinen laufenden Bezügen im Jahr 2014 denkbar gewesen wäre.

Festgehalten wird, dass Herr Chr.L. Vater eines damals 8-jährigen Sohnes (Geburtsjahr 2005) ist. Seine Gattin war 2014 bei der Beschwerdeführerin angestellt und hatte einen Jahreslohnzettel mit einem Bruttobezug von rd. € 31.500 (rd. € 23.000 netto).

Nachdem die Beschwerdeführerin 2013 und 2014 unternehmensrechtliche Verluste iHv rd. € 126.000 und rd. € 295.000 erzielt hat, konnte sich die Bonität auch nicht aus erwartbaren zukünftigen Gewinnausschüttungen ergeben. Zukünftige Einkommensbestandteile sind bei der Bonitätsprüfung nicht zu berücksichtigen, wenn sie dem Grunde und der Höhe nach äußerst ungewiss sind.

Eine ausreichende Bonität zum Zeitpunkt der Entnahme im Jahr 2014 hätte sich daher nur aus dem vorhandenen verwertbaren Vermögen ergeben können. Wie in der Sachverhaltsdarstellung ausgeführt, hatte Herr Chr.L., abgesehen von seiner Beteiligung im Jahr 2014, kein verwertbares Vermögen. Aus der Bewertung des GmbH-Anteils durch die Finanzverwaltung ergibt sich, dass bereits bei der Entnahme im Dezember 2014 iHv € 560.000 keine ausreichende Bonität vorhanden war. Zwischen untereinander fremden Geschäftspartnern wäre ein Darlehen in dieser Höhe mangels ausreichender Bonität und ohne jegliche Sicherheiten nicht gewährt worden, weshalb nach der aktuellen höchstgerichtlichen Judikatur bereits zum Zeitpunkt der Entnahme eine verdeckte Ausschüttung vorliegt.

...

Eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der darlehensgewährenden Gesellschaft kann daher auch darin gelegen sein, dass sie im Falle einer späteren Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation des Anteilsinhabers auf entsprechende, ihr zu Gebote stehende Kündigungs- bzw. Eintreibungsmaßnahmen verzichtet. Eine wirtschaftliche Verschlechterung der vorgenannten Art ist im gegenständlichen Fall im bzw. ab dem Zeitpunkt der unentgeltlichen Übertragung der Gesellschaftsanteile durch Herrn Chr.L. an seinen Bruder insofern eingetreten, als Herr Chr.L. weder über weitere Vermögenswerte noch über ein zur Bedienung der Verbindlichkeit entsprechendes, gesichertes Einkommen verfügt hat.

...

Conclusio:

Nach der Unternehmensbewertung der Finanzverwaltung hat 2014 keine ausreichende Bonität bei Herrn Chr.L. mehr bestanden, weshalb bereits die Entnahme mit der die Bonität überschritten wird, zu einer verdeckten Ausschüttung führt. Aus den vorliegenden Unterlagen ergibt sich eine Belastung am Verrechnungskonto iHv € 560.000 im Dezember 2014. Mit dieser Entnahme wurde die Bonität jedenfalls überschritten, weshalb die gesamte Entnahme zu einer verdeckten Ausschüttung führte. Weitere Unterlagen aus 2014 wurden nicht vorgelegt.

Nachdem die Bonität bereits 2014 nicht mehr gegeben war, führte jede weitere Entnahme bis zum Ausscheiden des Gesellschafter-Geschäftsführers ebenfalls bereits zum Zeitpunkt der Entnahme zu einer verdeckten Ausschüttung. Mit der unentgeltlichen Übertragung des Anteils an seinen Bruder im Juni 2015 hat der nunmehr 100%-Gesellschafter E.L. zugelassen, dass der Darlehensnehmer sein einzig verwertbares Vermögen verschenkt und damit bewusst in Kauf genommen, dass die Forderung der Beschwerdeführerin uneinbringlich wurde. Ein fremdüblich agierender Gesellschafter hätte darauf bestanden, dass der Anteil veräußert wird und mit dem Veräußerungserlös die Verbindlichkeit gegenüber der Beschwerdeführerin beglichen wird. Die Restforderung am Verrechnungskonto stellt daher im Juni 2015 eine verdeckte Ausschüttung

dar.

Selbst wenn daher die Bonität im Jahr 2014 noch ausreichend gegeben gewesen wäre, würde sich dadurch nur die verdeckte Ausschüttung im Zeitpunkt der unentgeltlichen Übertragung der Anteile im Jahr 2015 erhöhen.

...“

In der mündlichen Verhandlung führte der steuerliche Vertreter zu seiner Beschwerde ergänzend aus, im Zuge der Enthebung/Entlassung des Gesellschaftergeschäftsführers sei es zur Übertragung der Anteile gekommen und der Bruder habe vorher einen Gesellschafterzuschuss von 500.000 € geleistet.

Der Vertreter der belangten Behörde verweist auf die Ausführungen von *Zorn RdW 2019/155*, dass auch die in der Bilanz ausgewiesenen Vermögenswerte des Verrechnungskontos zu bewerten wären. Er erblickt in der schlechten Bonität eine Anteilswertminderung, die zu berücksichtigen wäre.

Der steuerliche Vertreter führt aus seiner Sicht aus, dass für die Bf. die Gefahr einer Überbesteuerung der getätigten „Geldentnahmen“ bestünde.

Der Vorsitzende gibt zu bedenken, dass bei übergreifender Betrachtung beider Kalenderjahre das Argument der belangten Behörde möglicherweise von nicht so ausschlaggebender Bedeutung wäre und sich der zitierte Autor bei seinen Ausführungen eher undeutlich und bedeckt gehalten hätte.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Verrechnungskonto 2014:

Zur besseren Übersicht wird die Vorgangsweise des Finanzamtes zum Verrechnungskonto nochmals dargestellt:

Datum	Text	Soll	Haben	Saldo
01.01.2014	EB Verre.	282.665,52		282.665,52
01.01.2014	EB	8.344,70		291.010,22
30.10.2014	Einzahlung		260.000,00	31.010,22
15.12.2014	Auszahlung	560.000,00		591.010,22
31.12.2014	PKW Versicherung	1.216,44		592.226,66
31.12.2014	PKW PA	1.500,00		593.726,66
31.12.2014	Zinsen 2014	11.059,21		604.785,87
31.12.2014	vA Auszahlung		560.000,00	44.785,87
31.12.2014	vA PKW Vers.		1.216,44	43.569,43
31.12.2014	vA PKW Verbrauch		1.500,00	42.069,43
31.12.2014	2,5% Zinsen		4.025,26	38.044,17
31.12.2014	Zinskorrektur		7.033,95	31.010,22
	vA 2014		566.741,70	

Die Bewertung der Bonität des Gesellschafters wird mit dem Buchwert des Unternehmensanteils geschätzt:

	Unternehmensbilanz			
Anteilswert	Buchkapital			1.000.728,47
	49%			490.356,95

Daher errechnet sich eine Unterdeckung durch höhere "Entnahmen" wie folgt:

15.12.2014	Verre.-Saldo			591.010,22
	Anteilswert			-490.356,95
	Unterdeckung			100.653,27

Das durch den Ansatz von verdeckten Ausschüttungen (Unterdeckung, PKW-Kosten und Verzinsungen) berichtigte Verrechnungskonto errechnet sich wie folgt:

Datum	Text	Soll	Haben	Saldo
01.01.2014	EB Verre.	282.665,52		282.665,52
01.01.2014	EB	8.344,70		291.010,22
30.10.2014	Einzahlung		260.000,00	31.010,22
15.12.2014	Auszahlung	560.000,00		591.010,22
15.12.2014	vA		100.653,27	490.356,95
31.12.2014	PKW Versicherung	1.216,44		491.573,39
31.12.2014	PKW PA	1.500,00		493.073,39
31.12.2014	vA PKW-Kosten		2.716,44	490.356,95
31.12.2014	Zinsen 2014	6.688,19		497.045,14
31.12.2014	vA Zinsen		6.688,19	490.356,95
	vA 2014		110.057,90	

Die Einzahlung vom 30.10.2014 in Höhe von 260.000 € auf das Verrechnungskonto wurde vom Bundesfinanzgericht entsprechend der Darstellung des angefochtenen Bescheides übernommen. Unklar und nicht eindeutig bleibt die Behauptung der belangten Behörde im Vorlagebericht vom 8.4.2022: „Im Jahr 2014 ist der Stand des Verrechnungskontos kurzfristig auf € 31.010,22 gesunken (durch Umbuchung von einem Bankkonto der Gesellschaft), bevor zu einem späteren Zeitpunkt eine Entnahme von € 560.000 erfolgte.“ Mit diesem Hinweis negiert sie hier die Tatsache, dass das Verrechnungskonto an diesem Tag bis auf 31.010,22 € ausgeglichen wurde, zumal sie es selbst in ihrer eigenen Berechnung als unstrittig annimmt. Daher ist erst bei den nachfolgenden Auszahlungen das Vorliegen verdeckter Ausschüttungen gesondert zu prüfen. Abgesehen davon sind die dargestellten Stände des Verrechnungskontos vor dem 1.1.2014 ohnehin nicht mehr relevant, da sie nicht die Streitjahre betreffen. Ebenso können keine Feststellungen allfälliger rechtsverjährter verdeckter Ausschüttungen im gegenständlichen Verfahren getroffen werden.

Entsprechend der von der belangten Behörde erstellten Unternehmensbewertung kommt diese zum Schluss, dass für die Bonität des Gesellschafters dessen (unbelastetes) Vermögen im Wesentlichen aus dem 49% Anteil an der Bf. (GmbH) besteht und vom anteiligen Buchkapital auszugehen sei, da der vom Finanzamt errechnete Ertragswert des Gesellschaftsanteils darunterliegt. Da in dieser Hinsicht die belangte Behörde ohnehin von dem für die Bf. höheren Unternehmenswert ausgegangen ist, d.h. eine bessere Bonität des Chr.L. angenommen hat, erübrigen sich weitere Feststellungen zum Ertragswert, da dieser auch in Form anteiliger Berücksichtigung zu einem Wert führen könnte, der unter dem Buchwert läge. Für das Jahr 2014 beträgt das anteilige Buchkapital 490.356,95 €, dem der Verrechnungssaldo (beinhaltend: Auszahlung, PKW-Aufwendungen und Zinsen) gegenüber zu stellen ist. Aus der rechnerischen Unterdeckung mit entsprechenden Aktiven im Vermögen des Gesellschafters sind die entsprechenden „Überentnahmen“ als verdeckte Ausschüttungen zu werten.

Wie letztendlich die belangte Behörde den von ihr selbst berechneten Anteilswert des Gesellschafters anteiligen Unternehmenswert bei der Berechnung der festgestellten Ausschüttung berücksichtigt hat, kann rechnerisch weder dem angefochtenen Bescheid noch der Beschwerdeentscheidung entnommen werden, womit die von der Bf. aufgezeigte Unschlüssigkeit nicht von der Hand zu weisen ist. Die Betrachtung des Finanzamts dürfte weniger in einer versuchten Bonitätsbetrachtung des vorhandenen Vermögenswertes des 49%-GmbH-Anteils als vielmehr in der Beurteilung tatsächlich entnommener Geldbeträge und Sachzuwendungen liegen, was im Ergebnis bei periodenübergreifender Betrachtung verständlich erscheint.

Aus der Berichtigung des Verrechnungskontos durch stattgefundene aus verdeckte Ausschüttungen zu wertende Zahlungen waren die Zinsen entsprechend neu zu berechnen.

Datum	Text	Soll	Haben	Saldo	Datum	Tage	Zinsen
01.01.2014	EB Verre.	282.665,52		282.665,52			0,00
01.01.2014	EB	8.344,70		291.010,22	1.1.-30.10.	302	6.019,53
30.10.2014	Einzahlung		260.000,00	31.010,22	30.10.-15.12	46	97,70
15.12.2014	Auszahlung	560.000,00		591.010,22			0,00
15.12.2014	vA		100.653,24	490.356,98	15.12.-31.12	17	570,96
31.12.2014	PKW Vers.	1.216,44		491.573,42		365	6.688,19
31.12.2014	PKW PA	1.500,00		493.073,42			
31.12.2014	vA		2.716,44	490.356,98			
31.12.2014	Zinsen 2014	6.688,19		497.045,17			
	vA Zinsen 2014		6.688,19	490.356,98			

Was die Frage der fehlenden Geschäftsfähigkeit des Chr.L. anlangt, wird auf die vom Finanzamt dargestellten Ausführungen der (früheren) Beschwerdeentscheidung vom 5.8.2020 verwiesen. Eine derart beeinträchtigte Diskretions- und Dispositionsunfähigkeit konnte nicht festgestellt werden, zumal der Geschäftsführer bis zu seiner Entlassung nach der Anteilsabtretung an seinen Bruder die übrigen Geschäfte der Bf. geführt hatte, wenn gleich davon auszugehen ist, dass er die Darlehensgeschäfte zwischen der Bf. nicht mit der üblichen Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsführers (VwGH 3.3.2022, Ra 2020/15/0031) wahrnahm und sich übermäßig Darlehen zu Lasten der Bf. selbst einräumte.

1.2. Verrechnungskonto 2015:

Zu besserer Übersicht wird die Vorgangsweise des Finanzamtes zum Verrechnungskontos nochmals dargestellt:

Datum	Text	Soll	Haben	Saldo	Korrektur durch FA
01.01.2015	EB Verre.	591.010,22		591.010,22	
01.01.2015	EB Verre.	13.775,65		604.785,87	31.010,22
02.01.2015	Darlehen	500,00		605.285,87	31.510,22
01.05.2015	Darlehen	105.630,00		710.915,87	137.140,22
04.05.2015	Darlehen	5.400,00		716.315,87	142.540,22
06.05.2015	Darlehen	6.200,00		722.515,87	148.740,22
08.05.2015	Darlehen	4.200,00		726.715,87	152.940,22
11.05.2015	Darlehen	4.400,00		731.115,87	157.340,22
18.05.2015	Darlehen	5.700,00		736.815,87	163.040,22
26.05.2015	Darlehen	3.000,00		739.815,87	166.040,22
27.05.2015	Darlehen	6.200,00		746.015,87	172.240,22
29.05.2015	Darlehen	4.200,00		750.215,87	176.440,22
02.06.2015	Darlehen	2.500,00		752.715,87	178.940,22
31.12.2015	4 Kfz-Vers.	2.022,75		754.738,62	180.962,97
31.12.2015	Treibstoff	750,00		755.488,62	181.712,97
31.12.2015	Zinsen	17.003,43		772.492,05	198.716,40
31.12.2015	vA Auszahlungen		147.930,00		50.786,40
31.12.2015	vA PKW Versich.		2.022,75		48.763,65
31.12.2015	vA PKW Verbrauch		750,00		48.013,65
31.12.2015	vA Saldo Verre.Kto.		31.010,22		17.003,43
31.12.2015	vA 2,5 % Zinsen		387,63		16.615,80
31.12.2015	Korrektur Zinsen		16.615,80		0,00
	vA 2015		182.100,60		

Die oa. Bar- und Sachentnahmen des Gesellschafters sind an und für als unstrittig anzusehen und ergeben sich aus obiger Darstellung.

Im bisherigen Verwaltungsverfahren ist die Tatsache der unentgeltlichen Veräußerung des Gesellschaftsanteils an den Bruder des Gesellschafters ausgeklammert geblieben. Erst im Vorlagebericht weist die belangte Behörde darauf hin, dass mit der unentgeltlichen Übergabe des Anteils ein wesentlicher Vermögensbestandteil verschenkt worden sei.

In Wahrheit haben sich die Gesellschafter durch die schenkungsweise Übertragung des Anteils eines Vermögenswertes zu Lasten der Bf. begeben. Somit war der Bf. eine Verwertung des GmbH-Anteils zur Abdeckung ihrer Forderungen (Aktives Verrechnungskonto) im Einverständnis der Gesellschafter und der handelnden Organe der GmbH nicht mehr möglich. Unter Annahme eines für die GmbH handelnden fremden Gläubigers hätte dieser bei der Einräumung der hier gegenständlichen Darlehensbeträge von weit über 500.000 € die Gesellschaftsanteile zu Pfande genommen und einer schenkungsweisen Abtretung ohne vorherige Berichtigung ihrer Forderungen keine Zustimmung erteilt. Unter Annahme einer hypothetischen Veräußerung zum dargestellten Unternehmenswert, wäre der Kaufpreis vom Anteilskäufer aufzubringen gewesen und hätte wesentliche Teile der dem Gesellschafter darlehensweise überlassenen Geldbeträge getilgt. Durch diese Vorgangsweise hat die Bf. auf Grund der schlechten Bonität des Gesellschafters billigend einen endgültigen Vermögensverlust in Kauf genommen. In steuerlicher Hinsicht wird dieser nicht betriebliche Vermögensverlust durch Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen ausgeglichen.

Anlässlich der Veräußerung des Anteils am 12.6.2015 war der Anteilswert wie folgt zu ermitteln:

Anteilswert	Buchkapital	31.12.2015		725.149,23
	49%			355.323,12
	Halbjahresverlust/49%	275.579,24		67.516,92
	Wert	12.6.2015		422.840,04

Ausgehend von Jahresabschluss per 31.12.2015 wird angenommen, dass der abtretende Gesellschafter nur mit dem halben Jahresverlust teilnahm. Im Ergebnis wird der Beteiligungswert 2014 um den Halbjahresverlust gemindert.

Das durch den Ansatz von verdeckten Ausschüttungen (Unterdeckung, PKW-Kosten und Verzinsungen) berichtigte Verrechnungskonto 2015 errechnet sich wie folgt:

Datum	Text	Soll	Haben	Saldo	Korrektur BFG
01.01.2015	EB Verre.	591.010,22		591.010,22	490.356,95
01.01.2015	EB Verre.	13.775,65		604.785,87	490.356,95
02.01.2015	Darlehen	500,00		605.285,87	490.856,95
01.05.2015	Darlehen	105.630,00		710.915,87	596.486,95
04.05.2015	Darlehen	5.400,00		716.315,87	601.886,95
06.05.2015	Darlehen	6.200,00		722.515,87	608.086,95
08.05.2015	Darlehen	4.200,00		726.715,87	612.286,95
11.05.2015	Darlehen	4.400,00		731.115,87	616.686,95
18.05.2015	Darlehen	5.700,00		736.815,87	622.386,95
26.05.2015	Darlehen	3.000,00		739.815,87	625.386,95
27.05.2015	Darlehen	6.200,00		746.015,87	631.586,95
29.05.2015	Darlehen	4.200,00		750.215,87	635.786,95
02.06.2015	Darlehen	2.500,00		752.715,87	638.286,95
12.06.2015	Anteilsabtret./vA		422.840,04	752.715,87	215.446,91
31.12.2015	4 Kfz-Vers.	2.022,75		754.738,62	217.469,66
31.12.2015	Treibstoff	750,00		755.488,62	218.219,66
31.12.2015	vA		150.702,75	755.488,62	67.516,91
31.12.2015	Zinsen	5.827,15		761.315,77	73.344,06
31.12.2015	vA Zinsen		5.827,15	761.315,77	67.516,91
	vA 2015	156.529,90	579.369,94		

Die entgangenen Zinsen 2015 wurden wie folgt berechnet:

Datum	Text	Soll	Haben	Saldo	Korrektur	Datum	Tage	Zinsen
01.01.2015	EB Verre.	591.010,22		591.010,22				
01.01.2014	EB Verre.	13.775,65		604.785,87	490.356,95	1.1.-1.1.	1	33,59
02.01.2015	Darlehen	500,00		605.285,87	490.856,95	2.1.-30.4.	119	4.000,82
01.05.2015	Darlehen	105.630,00		710.915,87	596.486,95	1.5.-3.5.	3	122,57
04.05.2015	Darlehen	5.400,00		716.315,87	601.886,95	4.5.-5.5.	2	82,45
06.05.2015	Darlehen	6.200,00		722.515,87	608.086,95	6.5.-7.5.	1	41,65
08.05.2015	Darlehen	4.200,00		726.715,87	612.286,95	8.5.-10.5.	3	125,81
11.05.2015	Darlehen	4.400,00		731.115,87	616.686,95	11.4.-17.5.	7	295,67
18.05.2015	Darlehen	5.700,00		736.815,87	622.386,95	18.5.-25.5.	8	341,03
26.05.2015	Darlehen	3.000,00		739.815,87	625.386,95	26.5.-27.5.	2	85,67
27.05.2015	Darlehen	6.200,00		746.015,87	631.586,95	27.7.-28.5.	2	86,52
29.05.2015	Darlehen	4.200,00		750.215,87	635.786,95	29.5.-1.6.	4	174,19
02.06.2015	Darlehen	2.500,00		752.715,87	638.286,95	2.6.- 11.6.	10	437,18
12.06.2015	Anteil/vA		422.840,40	752.715,87	215.446,55	12.6.-31.12.	0	0,00
31.12.2015	4 Kfz-Vers.	2.022,75		754.738,62	217.469,30		162	5.827,15
31.12.2015	Treibstoff	750,00		755.488,62	218.219,30			
31.12.2015	vA		150.702,75	755.488,62	67.516,55			
31.12.2015	Zinsen	5.827,15		761.315,77	73.343,70			
31.12.2015	vA		5.827,15	761.315,77	67.516,55			
		156.529,90	579.370,30					

Zusammenfassend werden die verdeckten Ausschüttungen wie folgt ermittelt:

verdeckte Ausschüttungen	2014	2015	
Unterdeckung/Auszahlungen	100.653,27	147.930,00	248.583,27
PKW	2.716,44	2.772,75	5.489,19
Zinsen	6.688,19	5.827,15	12.515,34
Anteilsabtretung	0,00	422.840,04	422.840,04
	110.057,90	579.369,94	689.427,84

Verprobung nach den gewährten Vorteilen:

Vorteile	2014	2015	
Bar	560.000,00	147.930,00	707.930,00
PKW-Kosten	2.716,44	2.772,75	5.489,19
Zinsen	6.688,19	5.827,15	12.515,34
Wertminderung - Saldo*		-36.506,69	
Gesamt	569.404,63	120.023,21	689.427,84

*) Erläuterung:

Anteilswert 1.1.2015	490.356,95
Anteilswert 12.6.2015	-422.840,04
Wertminderung	67.516,91
Saldo 30.10.2014	-31.010,22
	36.506,69

Abgabenberechnung:

Kapitalertragsteuer	2014	2015
vA	110.057,90	579.369,94
von der GmbH getragene KEST	36.685,97	193.123,32
Bruttoausschüttung	146.743,87	772.493,26
25% KEST	36.685,97	193.123,32

2. Beweiswürdigung

Die Beweiswürdigung ergibt sich aus den von Finanzamt am Verrechnungskonto dargestellten Buchungen, die von der Bf. in objektiver Hinsicht nicht weiter bestritten wurden. Ebenso ist die schenkungsweise Übertragung des GmbH-Anteils unbestritten.

Was die Wertermittlung des GmbH-Anteils anlangt, erschöpfen sich Einwendungen der Bf. gegen die Methodik der Berechnung der belangten Behörde in allgemein gehaltenen Behauptungen, ohne dieser eine konkrete Wertermittlung entgegenzusetzen, sodass sich letztendlich die Wertermittlung in Ermangelung weiterer Möglichkeiten aus dem abgeleiteten Buchwert im Schätzungswege vorgenommen wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe/Abänderung)

3.1.1. Rechtsquellen:

KStG 1988

§ 8

(1) Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. § 6 Z 14 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 ist sinngemäß anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam.

(2) Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen
– im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
– entnommen oder
– in anderer Weise verwendet wird.

...

EStG 1988

§ 93

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

(1a) Der Abzugsverpflichtete (§ 95 Abs. 2) kann bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen stets Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% einbehalten, wenn der Schuldner der Kapitalertragsteuer (§ 95 Abs. 1) eine Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ist.

(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. 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. Als Geldeinlagen bei Kreditinstituten gelten auch von Kreditinstituten treuhändig oder zur Verwaltung aufgenommene Gelder, für deren Verlust sie das wirtschaftliche Risiko tragen.

2. Bei Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 3) und bei Einkünften aus Derivaten (§ 27 Abs. 4), wenn eine inländische depotführende Stelle (§ 95 Abs. 2 Z 2 lit. a) oder eine inländische auszahlende Stelle (§ 95 Abs. 2 Z 2 lit. b) vorliegt und diese die Realisierung abwickelt.

(3) Die Kapitalertragsteuer ist auch abzuziehen, wenn die Kapitaleinkünfte beim Empfänger zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören, sofern nicht die Voraussetzungen des § 94 vorliegen.

(4) Weist der Steuerpflichtige bei den Einkünften im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 die tatsächlichen Anschaffungskosten oder den Wert einer vorangegangenen steuerpflichtigen Entnahme der depotführenden Stelle nicht nach, hat diese für Zwecke des Steuerabzugs davon auszugehen, dass die Anschaffungskosten dem gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Depoteinlage, vermindert um 0,5% für jeden seit der Anschaffung vergangenen Monat entsprechen. Zumindest ist der halbe gemeine Wert zum Zeitpunkt der Depoteinlage anzusetzen. Besteht kein Kurs- oder Handelswert, hat die depotführende Stelle bei einer späteren Realisierung davon auszugehen, dass die Anschaffungskosten im Falle des § 27a Abs. 3 Z 2 lit. a dem halben Erlös, im Falle des § 27a Abs. 3 Z 2 lit. b dem halben gemeinen Wert im Zeitpunkt der Entnahme entsprechen. Besteht weder im Zeitpunkt der Depoteinlage noch im Zeitpunkt einer späteren Realisierung ein Kurs- oder Handelswert, hat die depotführende Stelle davon auszugehen, dass die Anschaffungskosten dem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Entnahme entsprechen.

Weist der Steuerpflichtige

– bei Anteilen an Körperschaften und Anteilscheinen und Anteilen an § 186 oder § 188 des Investmentfondsgesetzes 2011 und an § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegende Gebilde die Anschaffung vor dem 1. Jänner 2011 nicht nach, ist davon auszugehen, dass diese am 1. Jänner 2011 entgeltlich erworben wurden;

– bei allen anderen Wirtschaftsgütern und Derivaten die Anschaffung vor dem 1. April 2012 nicht nach, ist davon auszugehen, dass diese am 1. April 2012 entgeltlich erworben wurden. Der Steuerpflichtige kann in diesen Fällen im Rahmen der Veranlagung (§ 97 Abs. 2) nachweisen, dass die tatsächliche Anschaffung vor den genannten Zeitpunkten erfolgt ist.

Weist der Steuerpflichtige die tatsächlichen Anschaffungskosten oder den Wert einer vorangegangenen steuerpflichtigen Entnahme der depotführenden Stelle nicht nach oder besteht im Zeitpunkt einer späteren Realisierung kein Kurs- oder Handelswert, bewirkt der Steuerabzug gemäß § 93 keine Steuerabgeltung gemäß § 97. Der Steuerpflichtige hat im Rahmen der Veranlagung die tatsächlichen Anschaffungskosten oder den Wert einer vorangegangenen steuerpflichtigen Entnahme nachzuweisen.

(5) Für Zwecke des Steuerabzuges ist davon auszugehen, dass

- Wirtschaftsgüter und Derivate im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 nicht in einem Betriebsvermögen gehalten werden;
- im Ausland begebene Wertpapiere, die ein Forderungsrecht verbriefen, sowie Anteilscheine an einem ausländischen Immobilienfonds bei ihrer Begebung im Zweifel sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten wurden;
- im Falle des Wegzugs im Sinne des § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b der Zeitpunkt des Wegzugs dem Zeitpunkt der Meldung im Sinne des § 94 Z 7 entspricht.

(6) Die depotführende Stelle gemäß § 95 Abs. 2 Z 2 lit. a hat den Verlustausgleich gemäß § 27 Abs. 8 für sämtliche Depots des Steuerpflichtigen nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen durchzuführen:

1. Werden zunächst negative und zeitgleich oder später positive Einkünfte erzielt, sind die negativen Einkünfte mit den zeitgleich oder später erzielten positiven Einkünften auszugleichen.
2. Werden zunächst positive und später negative Einkünfte erzielt, ist die für die positiven Einkünfte einbehaltene Kapitalertragsteuer gutzuschreiben, wobei die Gutschrift höchstens 27,5% der negativen Einkünfte betragen darf.
3. Negative Einkünfte dürfen nur einmalig ausgeglichen werden (Z 1) oder zu einer Gutschrift führen (Z 2).
4. Folgende Einkünfte sind vom Verlustausgleich ausgeschlossen:
 - a) Einkünfte aus Depots, die gemäß den Angaben des Depotinhabers betrieblichen Zwecken dienen; diesfalls gilt Abs. 5 erster Teilstrich nicht für Zwecke des Verlustausgleichs;
 - b) Einkünfte aus Depots, die gemäß den Angaben des Depotinhabers treuhändig gehalten werden;
 - c) Einkünfte, bei denen dem Kapitalertragsteuerabzug gemäß Abs. 4 ermittelte Werte zu Grunde liegen;
 - d) Einkünfte aus Depots mit mehreren Depotinhabern.

Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, eine Verordnung zur Durchführung dieser Bestimmung sowie zur Durchführung des § 96 Abs. 4 Z 2 zu erlassen.

§ 95

(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:

a) Der Schuldner der Kapitalerträge, wenn dieser Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts ist und es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1, § 27 Abs. 5 Z 7 oder Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten im Sinne des § 27a Abs. 1 Z 1 handelt.

b) die auszahlende Stelle in allen anderen Fällen. Auszahlende Stelle ist:

- das Kreditinstitut, das an den Kuponinhaber Kapitalerträge im Zeitpunkt der Fälligkeit und anteilige Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers auszahlt,*
- der inländische Emittent, der an den Kuponinhaber solche Kapitalerträge auszahlt,*
- die Zweigstelle eines Dienstleisters mit Sitz in einem Mitgliedstaat, der auf Grund der Richtlinie 2013/36/EU, ABl. Nr. L 176 vom 27.06.2013 S. 338, oder auf Grund der Richtlinie 2004/39/EG, ABl. Nr. L 145 vom 30.04.2004 S. 1, in der Fassung der Richtlinie 2010/78/EU, ABl. Nr. L 331 vom 15.12.2010 S. 120, zur Erbringung von Wertpapierdienstleistungen und Nebendienstleistungen im Inland berechtigt ist.*
- Ein Dritter, der Kapitalerträge im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 1 und 2 gewährt.*
- Bei ausländischen Kapitalerträgen im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c das Kreditinstitut, das die Kapitalerträge auszahlt.*

2. Bei Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und bei Einkünften aus Derivaten:

...

(3) Der Abzugsverpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abziehen. Die Kapitalerträge gelten für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer als zugeflossen:

- 1. Bei Kapitalerträgen, deren Ausschüttung von einer Körperschaft oder deren Zuwendung durch eine nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallende Privatstiftung beschlossen wird, an jenem Tag, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist. Wird im Beschluss kein Tag der Auszahlung bestimmt, gilt der Tag nach der Beschlussfassung als Zeitpunkt des Zufließens.*
- 2. Bei anderen Kapitalerträgen aus der Überlassung von Kapital*
 - nach Maßgabe des § 19, wenn es sich um Zinserträge aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten oder nicht unter Z 1 fallende sonstige Bezüge im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a handelt,*
 - im Zeitpunkt der Fälligkeit der Kapitalerträge bei allen sonstigen Kapitalerträgen aus der Überlassung von Kapital.*

Bei Meldung des Eintritts von Umständen, die die Abzugspflicht beenden oder begründen (insbesondere Befreiungserklärung oder Widerrufserklärung), oder bei Zustellung eines Bescheides im Sinne des § 94 Z 5 letzter Satz gelten der Zinsertrag, der auf den Zeitraum vom letzten Zufließen gemäß § 19 bis zur Meldung oder Zustellung entfällt, bzw. die anteiligen Kapitalerträge im Rahmen der Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen als Stückzinsen als

zugeflossen. Im Falle einer Depotentnahme oder eines Wegzugs im Sinne der Z 3 sind der Zinsertrag, der auf den Zeitraum vom letzten Zufließen gemäß § 19 bis zur Meldung oder Zustellung entfällt, bzw. die anteiligen Kapitalerträge im Rahmen der Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen als Stückzinsen zu erfassen.

3. Bei Kapitalerträgen gemäß § 27 Abs. 3 und 4

– nach Maßgabe des § 19;

– im Falle der Entnahme aus dem Depot im Sinne des § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a im Entnahmezeitpunkt;

– im Falle des Wegzugs im Sinne des § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b im Zeitpunkt der Veräußerung, der Entnahme oder des sonstigen Ausscheidens aus dem Depot, jedoch höchstens im Ausmaß des Erlöses oder des gemeinen Wertes im Zeitpunkt der Entnahme oder des sonstigen Ausscheidens; bei Geldeinlagen bei Kreditinstituten und sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten im Sinne des § 27a Abs. 1 Z 1 jedoch nach Maßgabe des § 19. Der Abzugsverpflichtete kann die herauszugebenden Wirtschaftsgüter und Derivate im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 bis zum Ersatz der voraussichtlich anfallenden Kapitalertragsteuer durch den Schuldner zurückbehalten.

(4) Dem Empfänger der Kapitalerträge ist 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.

(5) Werden gutgeschriebene Kapitalerträge aus der Überlassung von Kapital nachträglich gekürzt, ist vom Abzugsverpflichteten die auf die nachträglich gekürzten Kapitalerträge entfallende Kapitalertragsteuer gutzuschreiben. Verluste aus der Einlösung von Wirtschaftsgütern im Sinne des § 27 Abs. 3 stellen keine nachträgliche Kürzung dar.

BAO

§ 184 BAO

(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder

Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

§ 279 BAO

(1) Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

(3) Im Verfahren betreffend Bescheide, die Erkenntnisse (Abs. 1) abändern, aufheben oder ersetzen, sind die Abgabenbehörden an die für das Erkenntnis maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn das Erkenntnis einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

3.1.2. Allgemeines zum Vorliegen sog. verdeckter Ausschüttungen:

Das KStG selbst enthält keine Begriffsdefinition der vA (VwGH 17.12.1996, 95/14/0074; BFG 2.12.2015, RV/5101098/2013; 28.3.2018, RV/1100351/2012; 6.2.2019, RV/2100808/2016; Sobutschka-Wiesenhag, ÖStZ 2/1957, 13; zur gleichen Situation in Deutschland vgl Wilk in H/H/R § 8 Anm 100). In Judikatur und Literatur wird die vA üblicherweise wie folgt definiert: alle nicht ohne Weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile; vgl Tz 725 ff) einer Körperschaft (vgl Tz 614 ff) an die an ihr unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen (vgl Tz 646 ff), die zu einer Gewinnminderung (Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung) der Körperschaft führen (vgl Tz 747 ff und Tz 914 ff) und dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden (vgl Tz 947 ff), dh ihre „Ursache“ – welche anhand eines Fremdvergleiches (vgl hierzu Tz 845 ff) ermittelt wird – in gesellschaftsrechtlichen Beziehungen („causa societatis“) haben (s. Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer – KStG 1988 (32. Lfg 2019) 4. Verdeckte Ausschüttungen Rz 555).

Führt eine Körperschaft für angestellte Anteilsinhaber Verrechnungskonten, auf welchen sowohl die Gehälter als auch Zahlungen für private Zwecke verbucht werden, lässt sich hinsichtlich der an den Anteilsinhaber überlassenen Geldbeträge (des am Verrechnungskonto ausgewiesenen Saldos) aus der neueren Judikatur des VwGH (vgl KStR 2013 Rz 969; VwGH 28.4.2009, 2004/13/0059; 29.9.2011, 2006/13/0084; 17.12.2014, 2011/13/0115; 26.2.2015, 2012/15/0177; 8.10.2020, Ra 2019/13/0075) zu Verrechnungskonten von Gesellschaftern Folgendes ableiten:

Bei Verbuchung des überlassenen Geldbetrages auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters kann eine vA über den entnommenen Betrag nur dann vorliegen, wenn im Vermögen der Gesellschaft keine durchsetzbare Forderung an die Stelle des überlassenen Geldbetrages tritt („werthaltiger Aktivtausch“). Dies ist dann der Fall, wenn eine Rückzahlung des auf dem Verrechnungskonto verbuchten Geldbetrages von vornherein durch den Gesellschafter nicht gewollt war oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war. Die Uneinbringlichkeit ist absehbar, wenn der Gesellschafter über keine ausreichende Bonität verfügt und der Gesellschaft keine ausreichenden Sicherheiten bereitgestellt wurden, sodass es absehbar ist, dass der kreditierte Betrag (samt Zinsen) bis zum vereinbarten Ablauf der Kreditdauer nicht beglichen werden kann. Für die Beurteilung der am Gesellschafter-Verrechnungskonto erfassten Beträge ergeben sich daher folgende Prüfschritte, die im Zuge einer Betriebsprüfung zu beachten sind und einer genaueren Beurteilung seitens der Finanzverwaltung unterzogen werden sollen (vgl KStR 2013 Rz 969):

- 1) Ausgangspunkt sind die vertraglichen Rahmenbedingungen der Geldmittelüberlassung; sind diese nicht entsprechend dokumentiert, ist davon auszugehen, dass eine kurzfristige Geldmittelüberlassung vorliegt, vergleichbar einem Kontokorrentverhältnis. Diesfalls muss die Verzinsung der Forderung entsprechend hoch sein und die Bonität des Gesellschafters ausreichend sein, um, wie bei einer Kontokorrentschuld, die Verbindlichkeit kurzfristig (innerhalb eines Jahres) tilgen zu können.
- 2) Bei der Beurteilung der Bonität des Gesellschafters zum Zeitpunkt der Geldmittelüberlassung sind folgende Elemente zu berücksichtigen (vgl BFG 21.6.2016, RV/2100721/2012; VwGH 23.1.2019, Ra 2018/13/0007; vgl auch Leyrer, SWK 2019, 23-24/972; Marschner/Renner, SWK 19/2019, 843 f; Zorn, RdW 2019/155, 197): das laufende aktuelle und zukünftige Einkommen des Gesellschafters exkl Einkommensbestandteile, die dem Grunde und der Höhe nach äußerst ungewiss sind (wie zB zukünftige Gewinnausschüttungen). Zukünftige Gewinnausschüttungen können nur dann in die Bonitätsprüfung mit einbezogen werden, wenn die betreffende 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 (Ausschüttungsbeschlüsse); diesfalls hat aber die Bonitätsprüfung erneut stattzufinden, wenn sich zukünftig die Ertragslage der Gesellschaft verschlechtert oder die Beteiligungshöhe bzw die Stimmrechte des Gesellschafters sich verringern (quantitativ oder qualitativ); die Stabilität der Einkommenssituation: zu berücksichtigen ist zB eine Verschlechterung der Einkommenssituation des Gesellschafters infolge einer Pensionierung; die Ersparnisse des Gesellschafters (insb Immobilien und Kapitalvermögen), unter der Bedingung, dass eine Verwertung zukünftig realistisch erscheint und keine sonstigen Gläubiger vorrangig befriedigt werden müssen (zB ist die Verwertung eines Grundstücks, welches mit einem Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten eines Dritten behaftet ist, nicht realistisch). Gegebenenfalls ist auch der Wert der Anteile an der darlehensgewährenden Gesellschaft zu berücksichtigen (vgl VwGH 23.1.2019, Ra 2018/13/0007); eine zusätzliche Berücksichtigung zukünftiger

Ausschüttungen ist aber ausgeschlossen; vorhandene Schulden und Verpflichtungen des Gesellschafters (zB Unterhaltsverpflichtungen aufgrund einer Scheidung, sonstige Kreditverbindlichkeiten); der vereinbarte Rückzahlungszeitraum.

3) Prüfung der Sicherheiten des Gesellschafters: Sicherheiten sollen die Gesellschaft gegen das Ausfallrisiko aus der Geldmittelüberlassung absichern, weil die Bonität des Gesellschafters gerade bei einer längerfristigen Überlassung aufgrund künftiger Entwicklungen nicht vorhersehbar ist. Die Sicherheiten müssen dabei derart ausgestaltet sein, dass die Gesellschaft in der Lage ist, ihre Forderung – ungehindert von anderen Gläubigern – durch entsprechenden Zugriff bzw. Verwertung zu befriedigen. Werden bei einer Kreditierung von über 50.000 € und einer vereinbarten Dauer der Kreditierung von über drei Jahren keine Sicherheiten durch den Gesellschafter gewährt, deutet dies auf eine fremdunübliche Geldmittelüberlassung hin (siehe zu fehlenden Sicherheiten BFG 6.4.2016, RV/7103150/2013). Dies ist wiederum ein starkes Indiz für eine bereits im Zeitpunkt der Geldmittelüberlassung absehbare Uneinbringlichkeit der Forderung beim Gesellschafter.

Ergibt die hier dargestellte Prüfung, dass die am Verrechnungskonto erfasste Forderung als Darlehen an den Gesellschafter anzuerkennen ist, kann eine vA ggf (nur) im Ausmaß der Differenz zwischen der tatsächlich erfolgten Verzinsung und einer fremdüblichen Verzinsung vorliegen (Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer – KStG 1988 (33. Lfg 2020) Anhang zu § 8 KStG Rz 382).

3.1.3. Kapitalertragsteuer 2014:

In Abweichung von der finanzamtlichen Beurteilung hat jedoch der Wert des Gesellschaftsanteils eine gewisse Bedeutung. Für die Frage, ob „Entnahmen“ des GmbH-Gesellschafters über das Verrechnungskonto verdeckte Ausschüttungen sein könnten, ist die Bonität des Gesellschafters von entscheidender Bedeutung. Bei der Bonitätsprüfung ist auch der Wert der Beteiligung an der GmbH zu berücksichtigen (VwGH 23.1.2019, Ra 2018/13/0007).

Die Forderung der GmbH gegen den Gesellschafter (auf dem Verrechnungskonto) wird aber bei der Bewertung der Gesellschaft (und damit der Beteiligung) für Zwecke der gegenständlichen Bonitätsüberlegungen nicht als (zinsbringendes) Vermögen berücksichtigt werden dürfen (Zorn, RdW 2019/155). Im gegenständlichen Fall entsteht die Forderung der Bf. erst mit der Entnahme der finanziellen Mittel durch den Gesellschafter, weshalb der Anteilswert des Gesellschafters vor dieser Handlung zu bestimmen ist. Nachträglich eingetretene Umstände, soweit sie nicht auf Handlungen der Gesellschafter zurückzuführen sind, bleiben vorerst außer Betracht.

Daher wurden die verdeckten Ausschüttungen lediglich in einer den Anteilswert übersteigenden Höhe angesetzt. Ebenso stellt die zinslose Einräumung eines Darlehens in Höhe des Anteilswert eine entsprechende Ausschüttung in Höhe entgangener Zinsen dar.

3.1.4. Kapitalertragsteuer 2015:

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (VwGH Ro 2017/13/0016). Die Änderungsbefugnis des Verwaltungsgerichtes, die auch die Berechtigung einschließt, den Bescheid der Abgabenbehörde zu Ungunsten der beschwerdeführenden Partei abzuändern (sogenannte "Verböserung"), ist durch die "Sache" begrenzt. Die Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. die bei Ritz, BAO⁶, § 279 Tz 10 und 11, angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Bei einem Bescheid, mit dem eine persönliche Haftung ausgesprochen wird, wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatbestand begrenzt, der für die geltend gemachte Haftung maßgebend ist (vgl. z.B. VwGH 21.4.2016, 2013/15/0290; 24.5.2012, 2009/15/0182, VwSlg. 8725/F; 9.2.2005, 2004/13/0126, VwSlg. 8004/F; 10.4.1997, 94/15/0218).

Bei einem Bescheid, mit dem eine persönliche Haftung geltend gemacht wird, wird die Identität der Sache durch den Tatbestand begrenzt, der für die geltend gemachte Haftung maßgebend ist (VwGH Ra 2020/15/0055; VwGH 21.4.2016, 2013/15/0290; 24.5.2012, 2009/15/0182, zu § 95 Abs. 3 EStG 1988; sowie 9.2.2005, 2004/13/0126, zu § 82 EStG 1988; vgl. hierzu Ritz/Koran, BAO⁷, § 279 Tz 12). So ist etwa die Geltendmachung der Haftung für Lohnsteuer auf den Haftungstatbestand des § 82 EStG 1988 gestützt. In einem solchen Verfahren ist die „Sache“ und damit die Änderungsbefugnis nach § 279 BAO durch Lohnsteuerschuldigkeiten für dieselben Arbeitnehmer und für dieselben Zeiträume festgelegt, die das Finanzamt im erstinstanzlichen Haftungsbescheid herangezogen hat, wobei innerhalb dieses Rahmens die Änderungsbefugnis selbst solche Fehler in der Lohnsteuerberechnung umfasst, welche vom Finanzamt nicht aufgegriffene Sachverhalte betreffen (vgl. neuerlich VwGH 9.2.2005, 2004/13/0126; Ritz/Koran, BAO⁷, § 279 Tz 12).

Ausdrücklich befindet der VwGH zur Kapitalertragsteuer (VwGH 24.5.2012, 2009/15/0182), dass die Änderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht zu einer Entscheidung führen darf, die nicht „Sache“ (also Gegenstand des Verfahrens) vor der Abgabenbehörde erster Instanz war (vgl. die bei Ritz, BAO⁴, § 289 Tz 38 ff, angeführte hg. Rechtsprechung). Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 9.2.2005, 2004/13/0126, ausgeführt hat, wird

bei einem Bescheid, mit dem eine persönliche Haftung geltend gemacht wird, die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, insbesondere durch den Tatbestand begrenzt, der für die geltend gemachte Haftung maßgebend ist. In Haftungsbescheiden ist gemäß § 224 Abs. 1 BAO auf die maßgebende Haftungsvorschrift hinzuweisen. Aus einem solchen Hinweis ergibt sich in Bezug auf den Haftungstatbestand auch die Festlegung der "Sache" des Verfahrens. Es reicht vielmehr hin, wenn nach dem Gesamtbild der Umstände des Einzelfalles kein Zweifel darüber besteht, welche Haftungsbestimmung zur Anwendung gebracht worden ist, was regelmäßig bei der Kapitalertragsteuer unterliegenden Vorgängen iSd § 93 EStG 1988 der Fall ist. Erschließt sich die konkrete Haftungsnorm bloß auf diese Weise, ist ein solcher Mangel im Rechtsmittelverfahren durch die exakte Benennung der Gesetzesstelle zu sanieren.

In der Sache wurden im Laufe des Kalenderjahres hohe „Entnahmen“ seitens des Gesellschaftergeschäftsführers getätigt d.h. weitere Darlehensbeträge ohne hinreichende Sicherheiten getätigt. Diese fanden im Anteilswert keine Deckung, weshalb von verdeckten Ausschüttungen auszugehen war. In der weiteren Folge wurde mit stillschweigender Hinnahme der verantwortlichen Organe eine Anteilsabtretung an den Bruder der Chr.L. „hingenommen“, ohne vorher auf Einzahlung eines entsprechenden Gegenwertes ins Gesellschaftsvermögen zu drängen. Somit hat sich die Gesellschaft des „letzten“ Vermögenswertes des Schuldners begeben und durch weitere Darlehenseinräumungen Vermögensverluste aus nicht betrieblichen Gründen hingenommen.

Es ist zwar richtig, dass die Heranziehung des Anteilswerts nach oa. Rechtsprechung des VwGH eine entscheidende Rolle bei Berechnung verdeckter Ausschüttung spielt. Im gegenständlichen Fall tritt dieses Argument im Rahmen einer saldierenden Betrachtung der Jahre 2014 und 2015 eher in den Hintergrund und hat lediglich bei der periodengerechten Abgrenzung der verdeckten Ausschüttungen eine Bedeutung, womit sich die Betrachtungsweise der belangten Behörde von der des Bundesfinanzgerichts im Ergebnis sich nicht allzu sehr unterscheidet.

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. Gegenständlich waren vorwiegend Sachverhaltsfragen zu beurteilen und in rechtlicher Hinsicht wird auf die oa. angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen.

Graz, am 2. April 2025